نظرية المحاسبة

(منظور التوافق الدولى)

Accounting Theory

(International Harmonization Perspective)

(الجزء الأول)

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

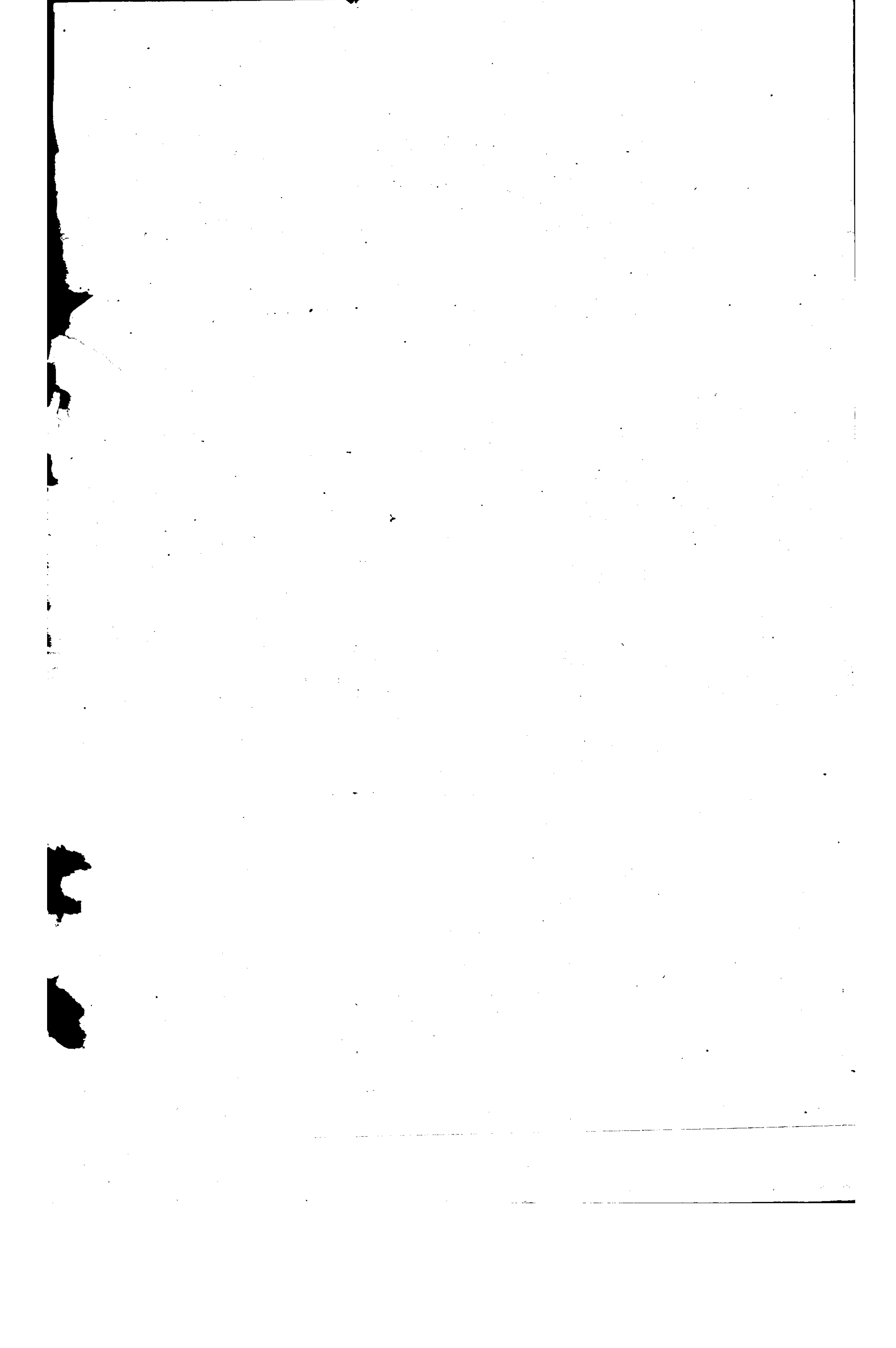
أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

القاهرة

2005

يطلب من دور المكتبات الكبرى



بسم الله الرحمن الرحيم

" إنما التوبة على الله للذين يعملون السوء بجهالة ثم يتوبون من قريب فأولئك يتوب الله عليهم وكان الله عليما حكيما ، وليست التوبة للذين يعملون السيئات حتى إذا حضر أحدهم الموت قال أنى تبت "

(صدق الله العظيم)

" لـــو لم تكن هناك أخرة لوجب أن توجد ، فدنيانا هذه إستولى علـــيها الغشاشون والمرتشون والكذابون والمنافقون ... وعلا فيها الأدنياء وارتفع الأخساء وحكم السفاحون وفاز الدجالون وتقلـــد المداهنون النياشين والأوسمة ... أما الطيبون فلزموا البـــيوت ولاذوا بالجدران ... واعتزلوا شوارع النجاح القذرة وتجنبوا أوحال الشهرة ومزالق الحياة " .

" مصطفى محمود "

إهداء الى

زوجتى ،،

وسارة ،،

وأحمد .

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولاً : التدرج العلمى : –

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1978 .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1986.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1989 .

ثانياً : التدرج الوظيفى : –

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1978/12/31 حتى 1986/1/30 .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1986/1/31 حتى 1989/11/28 .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1989/11/29 حتى 1994/4/26 .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من1994/4/27 .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 2001/3/28 حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة .
- وكيل الكلية للدراسات العليا – نوفمبر 2003

ثالثاً : الجمعيات العلمية :–

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

رابعا : الأبحاث العلمية :-

1- دراسة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص أنحرافات التكلفة بأستخدام تحليل المحاكاة .

2- تقويـم سياسـات الفحص الضريبى وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبى منهجى مقترح .

3- نمـوذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الاخطار والمخالفات بأستخدام نظرية الأختبار الأستراتيجية .

4- أستخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الأحتمال المقيد فى تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .

5- تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى بأستحدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية .

6- تحلـيل وتقيـيم قـرارات التخلى عن المشروعات الأستثمارية قبل أنتهاء عمرها الأقتصادى وآثار قيم تصفيتها على مجال إعداد الموازنة الأستثمارية .

7- دراسة قرارات تحديد الأهمية النسبية فى مجال تخطيط عملية المراجعة بأستخدام نظم الخبرة .

8- دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبى مقترح للتطبيق فى مصر .

9- قـياس وتحليل حساسية عدم ألتزام الممولين للعوامل المؤثرة دراسة مقارنة مع التطبيق فى مصر .

10- نحـو إطـار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية فى شركات القطاع العام .

11- دراسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات.

12- نحـو مـنهج متكامل لتقييم وتقرير المراجعيين لمقدرة العميل على الأستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال .

13- آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية) .

14- دراســـة أختـــبارية للعوامل المؤثرة على نطاق أعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين .

15- دراسة أختبارية للعوامل والخواص المؤثرة فى جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية .

16- فحــص وأختــبار طــرق تقييم معاينة عملية المراجعة بأستخدام منهجية التوزيع المرجعى للمحاكاة .

17- نمنجــة ومحاكـــاة خصائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة .

18- مدخـــل كمـــى لتطوير دور المحاسبين الحياديين فى تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والأفصاح عنها فى ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دراسة أختبارية وتجريبية) .

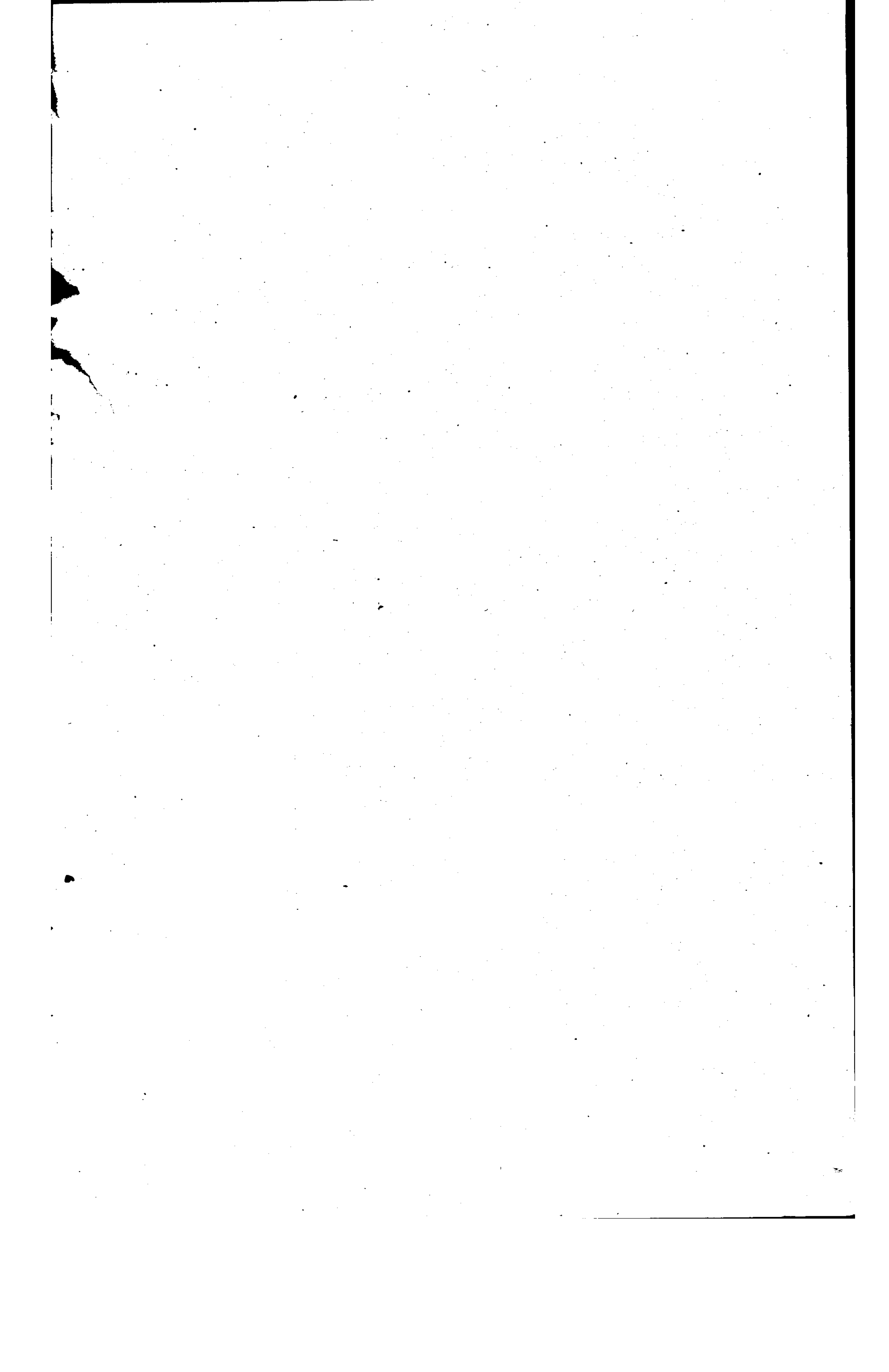
19- دراســـة أختبارية لتأثير أستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وأختبار أستراتيجيات المراجعة اللاحقة .

خامسا : الكتب المؤلفة والصادرة عن دور نشر معترف بها وتحمل رقم إيداع :-

1) المراجعة المتقدمة .	91/1952
2) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .	91/7297
3) أرشادات المراجعة .	92/8162
4) إجراءات وأختبارات المراجعة .	92/7067
5) تخطيط عملية المراجعة .	94/10154
6) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى.	90/8739
7) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين.	91/8399
8) الجوانــب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشأت الفردية وشركات الأشخاص .	91/7295
9) الضريبة على أرباح شركات الأموال .	91/7296
10) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.	94/10153
11) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .	93/10155

12) بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر.	93/10985
13) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .	94/10027
14) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .	94/10026
15) أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .	94/11728
16) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .	95/2625
17) أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .	25/2886
18) أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .	95/9661
19) أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .	95/11308
20) المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين.	96/3046
21) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .	96/9270
22) الأتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات.	96/9800
23) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .	96/9801
24) تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .	96/10575
25) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات.	96/11922
26) تخطيط الأرباح والأداء المالي المستقبلي لمنشآت الأعمال .	97/9865
27) التحليل المالي للتقارير والقوائم المحاسبية .	97/9864
28) الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار.	97/9/174
29) المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .	98/1752
30) المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .	98/1753

31) الافصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية).	98/10202
32) مشاكل القياس والتقدم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .	98/13397
33) المحاسبة الضريبية في شركات السياحة .	98/14763
34) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول .	99/3810
35) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الضرائب .	2000/2185
36) دراسات متقدمة في المراجعة .	2000/2717
37) التحليل المالى الاساسى للاستثمار فى الاوراق المالية .	2000/2716
38) المحاسـبة عن الأسهم والسندات المتداولة فى بورصة الأوراق المالية .	2000/4966
39) المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.	2000/15158
40) كيف تراجع حسابات منشأة	2000/15157
41) معايير المراجعة المصرية – دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية .	2001/5217
42) المراجعة فى ظل عالم متغير .	2001/13787
43) الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعها فى ضوء المعايير المحاسبية .	2001/15494
44) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .	2002/3187
45) مراجعة نظم الرقابة الداخلية .	2002/13154
46) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة	2002/14708
47) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول)	2002/18751
48) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الثانى)	2002/18751
49) مـراجعة القوائـم المالية بإستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل .	2003/11505
50) المراجعة لأغراض المختلفة .	2003/2532
51) المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية .	2003/11505
52) مسـئوليات وإجـراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة .	2004/2999
53) المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال .	2003/20355



مقدمة :-

يركز هذا الكتاب على تقديم دراسة شاملة متعمقة لأحد الموضوعات التى مـا تـزال محل جدال كبير فى الأدبيات المحاسبية حيث ، يتناول ذلك الكتاب نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولى Accounting Theory - International Harmonization Perspective .

تعـرف نظرية المحاسبة بأنها تبرير أو استنتاج منطقى فى شكل مجموعة من المـبادئ الفكـرية العامـة الـتى تتصف بأنها توفـر إطار مرجعى Frame of Reference فى ضوئه يتم تقييم الممارسات المحاسبية ، كما أنها تقدم إرشاد لتطوير إجراءات محاسبية جديدة تمثل الأساس للتفسير والتنبؤ . فلا يمكن أن يقوم أى نظام بالتطوير إلا إذا كان لديه أساس نظرى قوى ، كما أن أى ممارسة يجب أن تغلف بـنظرية سـليمة ، ورغما عن ذلك ليس هناك فى أدبيات المحاسبة نظرية واحدة شـاملة للمحاسبة، حيث يوجد تجميع لنظريات يتم تنظيمها للحد من الاختلافات فى مـدارك وتوصيفات المستخدم والبيئة Users - Environment Specifications ، هذا ويوجد ثلاثة مستويات رئيسية لتلك النظرية هى مستوي النظريات الهيكلية أو الـتركيبـية Structural or Syntactical ، ومستـوي النظـريات التـفسيرية Interpretational or Semantical ، بـالإضـافة إلـي مستـوي النظـريات السلوكية أو البراجماتية Behavioral or Pragmatic ، هـذا وتوجد عـديد من المداخل لتكوين نظرية للمحاسبة هى مدخل اقتصاديات المعلومات Information Economic (يركز على المسئولية عن الرفاهية الاجتماعية) ، ومدخل نفعية القرار Decision Usefulness (يركـز علـى مـتخذي القرار ونماذج القرار والمحاسبة السـلوكية Accounting Behavioral)، بالإضافة للمدخل الكلاسيكي Classical (الـذى يركـز علـى النظريات الإيجابية Positive أو الاستقرائية Inductive أو المعيارية Normative أو الاستنتاجية Deductive).

ويمكـــن القـــول بأن الإطار الفكرى للمحاسبة يعتبر بمثابة دستور ونظام مـــترابط مـــن الأهداف والأساسيات المترابطة التى يمكن أن تؤدى الى وضع معايير محاسبية متسقة .

وقـــد اعـــتمد المدخل الذى نال القبول لوضع إطار فكرى نظرى وتطوير معايـــير للمحاسبة على منهج انتقائى Electic Approach تركيبى يجمع بين عدة مداخل مختلفة تجمع بين المدخل الاستقرائى والاستنتاجى .

وقـــد اختـــير مصـــطلح معايـــير Standards بـــدلا من مصطلح مبادئ Principles عـــندما اصبح مجلس معايير المحاسبة FASB الامريكى مسئولا عـــن صـــياغة الإطـــار الـــنظرى للمعرفة المحاسبية بدلا من مجلس المبادئ المحاســـبية APB ، وتتضـــمن ان المعايـــير المحاسبية مجموعة من القواعد المحاسبية يتم الاتفاق عليها كمرشد أساسى لتحقيق التجانس والتوافق المحاسبى Accounting Harmonization فى قياس المعامـــلات والأحـــداث التى يـــتم عكســـها فـــى القوائم المالية وإيصال تلك المعلومات الى الأطراف المستفيدة ، فـــتلك المعايـــير لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة وإنما حتى يتم استخدامها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والافصاح الكافى .

وقـــد ترتب على الاختلاف فى العوامل البيئية فى البلدان المختلفة وجود تبايـــن فى الممارسات المحاسبية الموجودة فى دول العالم المختلفة التى تعكس الاحتـــياجات المختلفة للمستخدمين بها ، وقد اختلفت البلاد فى طريقة إصدارها للمعايـــير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها ، ومن هنا كان أهمية إحداث توفيق وتجـــانس فـــى النظم المحاسبية الموجودة فى الدول المختلفة الأمر الذى يعتبر خطـــوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية International Accounting ، ولا شـــك أن الاتجـــاه الحالى لتكوين الإطار الفكرى للمحاسبة يعتمد على أنه اتجـــاه نحـــو تحقـــيق الـــتوافق Harmony وليس التوحيد فى إصدار المعايير

Standardization or Uniformity ، وهـناك عـديد من العوامل التى تعزز تشجيع عملية تدويل Internationalization تجانس المعايير المحاسبية ، وتعد خاصـية قابلية المقارنة للمعلومات المالية التى تحكمها تلك المعايير المتجانسة أمرا حيويا للعولمة وللأستثمار والتجارة الدولية ، ان مفهوم التوافق المحاسبى لـتلك المعايـير قد حظى بشعبية واعتراف عالمى النطاق ، وهو يشير الى أن الاخـتلاف بيـن المعايـير المحاسبية الداخلية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى، وبحيث يمكن أن يتم الحد من توسيع الخلاف والتباين بين أثر تلك القواعد والتطبيقات المحاسبية البديلة فى البلاد المختلفة .

ولأغراض تحقيق الهدف من ذلك الكتابة فقد اشتمل الجزء الأول منه على خمسة فصول رئيسية هى :-

الفصل الأول : مناهج تكوين نظرية المحاسبة .

الفصل الثانى : التطوير المقارن للفكر والممارسة المحاسبية .

الفصل الثالث : الإطار الفكرى للمحاسبة .

الفصل الرابع : الإطار النظرى للتوافق المحاسبى الدولى .

الفصل الخامس : قضايا الإفصاح فى المحاسبة .

ويعتبر ذلك الكتاب إضافة هامة لسد النقص الواضح فى المكتبة المحاسبية سـواء فـى مصر أو فى جميع الدول العربية ، والتى تفتقر بشكل واضح الى مؤلفـات عـن نظـرية المحاسبة ، ويتميز ذلك الكتاب بعرضه الشامل لكافة الموضوعات ذات العلاقة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية.

وقـد تـم مـراعاة أن يكون أسلوب ومدخل هذا الكتاب متميزا وفريدا من ناحـية الوضـوح والدقـة والعمـق والشمول والبعد عن الشكلية والتعقيد مع الإقـتراب من الحداثة والتطوير ، ويعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا بمرجع وموسوعة فى مجال نظرية المحاسبة ، فذلك الكتاب موجه الى

جمـــيع الأطراف المرتبطة ببيئة نظرية المحاسبة ، كما أنه يفيد كافة الدارسين ســـواء الطـــلاب أو الباحثين فى مرحلة البكالوريوس أو فى مرحلة الدراسات العلـــيا أو الأساتذة الأكاديميين ، كما أن الكتاب موجها أيضا الى كافة المهنيين مـــن المحاسبين سواء المزاولين والعاملين فى مكاتب المحاسبة القانونية أو فى الجهـــاز المركزى للمحاسبات أو المحاسبين العاملين فى منشآت أعمال القطاع الخـــاص أو العام ، وسواء تلك التى تمارس نشاطا تجاريا أم صناعيا أم خدميا أم ماليا، كذلك فان هذا الكتاب فى غاية الأهمية عند إستخدامه فى اعداد برامج التعليم المستمر لأغراض التدريب والإستشارات والتأهيل للمحاسبين .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطـــريقة مستحدثة يجد فيها القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتـــبة العربـــية نظـــريا أو تطبيقيا ، كما يرجو أن يكون قد وفق في اخراج كـــتاب مـــتكامل شامل لقضايا نظرية المحاسبة وطبقا لأحدث معايير المحاسبة الدولية ، ويكون بذلك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة أكاديميا ومهنيا .

والحمد لله سبحانه وتعالى على نعمة والشكر لله على توفيقه فى إتمام ذلك المـــرجع والموســـوعة والـــتى تعد من أهم الكتب الأساسية فى مجال نظرية المحاســـبة، خـــتاما بعد الشكر الدائم لله يتقدم المؤلف إلى كل من ساعد وأسهم فى خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ، ويتوجه لهم بالدعاء ليجزيهم الله خير الجزاء.

وأسال الله العلى القدير أن يجعل ذلك العمل خالصا لوجهة الكريم وهو من وراء القصد .

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أمين السـيد أحـمد لطفـى

أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية

القاهرة

الفصل الأول

مناهج تكوين نظرية المحاسبة

الفصل الأول

مناهج تكوين نظرية المحاسبة

Approaches to the Formulation of Accounting Theory

1/1 طبيعة ومستخدموا وبيئة المحاسبة .

1/2 طبيعة وخصائص نظرية المحاسبة ومدي الحاجة إليها .

1/3 تصنيف نظريات المحاسبة .

1/4 مستويات المعرفة العلمية في المحاسبة .

1/5 المداخل التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة .

1/6 المداخل غير التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة .

1/7 نظرية المحاسبة وفرص السوق الكفء وأبحاث أسواق رأس المال .

1/1 طبيعة ومستخدموا وبيئة المحاسبة

The Nature، Users and Environment of Accounting

1/1/1 مفهوم المحاسبة وتطوره

تقــوم معظــم منشآت الأعمال باتخاذ قراراتها في ظل ظروف عدم التأكد وفــى ضــوء مواقــف أكــثر تعقيدا ، ولا شك أنه إذا كانت كافة المعلومات الضــرورية مــتاحة ومتوافرة بشكل ملائم لعملية اتخاذ القرار فسوف تستطيع المنشأة اتخاذ القرار الصحيح على سبيل المثال :-

- تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ أو بيع استثمار في حقوق الملكية .
- تقييم تدبيرات الإدارة ومسئولياتها .
- تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه .
- تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع .
- تحديد السياسات الضريبية .
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .
- تنظيم نشاطات المشروع .

فحــتى تتمكــن المنشأة من اتخاذ قرارات حكيمة ورشيدة في ظل ظروف عــدم الــتأكد مــن الضروري أن تكون المعلومات الملائمة متاحة للإدارة في توقيــت مناســب على كافة المستويات . وتلعب المحاسبة Accounting ذلك الدور الهام حيث تجعل وظيفة اتخاذ القرار الرشيد أمرا ميسورا للشركة .

أن دور المحاســبة قــد تغير مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية خلال العقــود القلــيلة السابقة ، وغني عن القول فإن وجهة النظر التقليدية للمحاسبة التــي اهتمــت بشــكل وحــيد بالوصف التاريخي Historical Description

للأنشطة المالية لم تعد مقبولة ، حيث خلال مرور الزمن تم إضافة أبعاد جديدة إلــى النظام المحاسبي Accounting Discipline ، فحتى الربع الأول من ذلك القــرن كانــت القوائــم المالــية يتم إعدادها بصفة رئيسية للكشف عن الثروة والدخــل Wealth and Income الــذي يتم اكتسابه في نهاية الفترة المحاسبية عــن طــريق مالك المشروع . وحتى الوقت الحالي كان ينظر للمحاسبة على إنها مجرد فن an art كما هو واضح من التعريف التالي للمحاسبة الذي أشار إلــيه المجمــع الأمريكــي للمحاســبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) في النشرة رقم (1) عن مصطلح المحاسبة : -

" أن المحاسبة هي مجرد فن التسجيل Recording والتبويب Classifying والتلخــيص Summarizing بطــريقة منهجية وجوهرية للمعاملات والأحداث ذات الطبيعة النقدية money transactions and events والتي تتسم بأنها ذات طبــيعة أو خاصية مالية Financial Character وتفسير النتائج المترتبة على ذلك ".

ومن أجل بيان طبيعة نظرية المحاسبة الأساسية A Statement of Basic Accounting Theory وفــيما بعــد تــم الــنظر إلى المحاسبة تطبيقا للمعهد الأمريكي للمحاسبة AAA عام 1966 على أنها عملية تحديد The Process of Identifying وقيــاس Measurement وتوصيل Communication المعلومات الاقتصادية Economic Information بشكل يتيح اتخاذ إحكام و قرارات رشيدة عن طريق مستخدمي Users المعلومات .

وقد نظر مجلس مبادئ المحاسبة(The Accounting Principles Board - APB) المنبثق من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرته الصادرة

برقم 4 عام 1970 إلى المحاسبة على إنها نشاط خدمي Service activity وقد تم تعريف المحاسبة في الكلمات التالية :-

" أن المحاسبة هي مجرد نشاط خدمي ، وتتمثل وظيفتها في توفير معلومات كمية Quantitative Information عن الوحدات الاقتصادية وهى بصفة أساسية ذات طبيعة مالية بهدف أن تكون مفيدة فى عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وفى القيام بالاختيارات المنطقية Reasoned Choices من بين مسارات العمل البديلة ".

أن المحاسبة تتضمن فروع عديدة على سبيل المثال المحاسبة المالية Financial Accounting ، المحاسبة الإدارية Managerial Accounting ، المحاسبة الحكومية Government Accounting .

أما الآن فاصبح ينظر للمحاسبة على أنها تتضمن نشاطا خدميا Activity Service ونظاما وصفيا تحليليا Descriptive Analytic Discipline ونظاما للمعلومات Information System ، فالمحاسبة تشمل تلك الجوانب الثلاثة على النحو التالي :-

(1) المحاسبة كنشاط خدمي Service Activity

توفر المحاسبة للأطراف المهتمة معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشآت الأعمال الاقتصادية الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو أي وحدات أو هيئات في الاقتصاد القومي .

(2) المحاسبة كنظام وصفي / تحليلي
Descriptive / Analytical Discipline

تحـدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الإجراءات والمعاملات التى تختص بتسـجيل ووصف النشاط الاقتصادي ، ومن خلال قياسها وتصنيفها وتلخيصها لهـا فأنها تخفض من تلك البيانات عن طريق تجميعها فى مجموعة من البنود الصـغيرة والجوهرية وذات العلاقة المتداخلة بينها ، وتقوم بأعداد تقرير عنها علـى نحـو صـحيح بغـرض وصـف المركز المالى ونتائج أعمال النشاط الاقتصادي والتدفقات النقدية للمنشأة .

(3) المحاسبة كنظام معلومات **Information System**

تقـوم المحاسـبة بتجمـيع وتوصـيل المعلومـات الاقتصـادية الخاصة بمشـروعات الأعمـال وغـيرها مـن الأحـداث إلى مدى واسع وكبير من الأشـخاص الذين ترتبط قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط . تأسيسا على ذلك هناك ثلاثة خصائص للمحاسبة توضح طبيعتها هي : -

1- قياس وتوصيل المعلومات المالية .

2- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بوحدات ومنشآت .

3- التوصيل للأشخاص المهتمة .

ويمكـن القـول بأن الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل فى توفير نظام فعال للقـياس والتقرير ، كما أنها تمثل نظام معلومات محاسبى لاتخاذ القرار ، ولا شـك أنه خلال الأعوام السابقة ازداد حجم الوحدات الاقتصادية وتعاظم درجة تعقـد العمـل بهـا إلى درجة كبيرة ، كما ازداد عدد ودرجة تنوع الأطراف

المهــتمة بصورة كبيرة ، مما جعل المسئولية الملقاة على عاتق مهنة المحاسبة اليوم أكبر منها في أي فترة سابقة .

1/1/2 مستخدموا المعلومات المحاسبية

Users of Accounting Information

يمكن تصنيف مستخدمى المعلومات المحاسبية فى ظل المجموعتين التاليتين:-

(1) مستخدمون ذو مصلحة مباشرة Direct Interest Users

ويتضـــمن هــؤلاء المســـتخدمين المـــلاك والدائنين والموردين والملاك المرتقبيـــن والموردــن والإدارة والسلطات الضريبية والعاملين بالإضافة إلى المستهلكين .

(2) مستخدمون ذو مصلحة غير مباشرة Indirect Interest Users

وتتضـــمن تلـــك المجموعة المحللين الماليين ، وبورصات الأوراق المالية والمحاميــن والمحاســبين والســلطات الرقابية و الصحافة المالية والتنظيمات المهـــتمة بالتقرير والسجل التجاري ونقابات العمل . أن الأشخاص أو الهيئات المصنفة في تلك المجموعة يجمعون ويساعدون أشخاص أو أشخاص مرتقبين لديهم مصلحة مباشرة معهم .

وبتعبــير أخــر : يشـــمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتمليــن ، والموظفيــن ، والمقرضــين والمورديــن والدائنين التجاريين الآخريــن ، والعمــلاء والحكومــات ووكالاتها والجمهور . ويستخدم هؤلاء الأطــراف معلومـــات المحاســبة لتلبــية بعــض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومـــات الملائمــة لاتخاذ قراراتهم وتشمل هذه الاحتياجات المرتبطة بتلك الجهات ما يلي :

(1) المستثمرون

أن مقدمـــي رأس المـــال ومستشـــاريهم مهـــتمون بالمخاطـــرة الملازمة لاســـتثماراتهم والعـــائد المتحقق منها ، وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء ، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، كمـــا أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح .

(2) الموظفون

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحـــية أصحاب العمل . كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافأتهم ، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل .

(3) المقرضون

المقرضـــون مهـــتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

(4) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون

الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق .

1/1/3 أهداف المحاسبة

ولأغـــراض الدراســـة والممارســـة يـــتم تقسيم المحاسبة بصفة عامة إلى المجالات أو الفروع التالية : المحاسبة المالية ، المحاسبة الإدارية [التكاليف] ، المحاسبة الضريبية ، ومحاسبة المنشآت غير الهادفة للربح .

والمحاسبة المالية هي العملية التي تنتهي بإعداد تقارير مالية خاصة بالمنشأة ككل لتستخدمها كل من الأطراف الداخلية والخارجية كالمستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية . وعلى عكس ذلك ، فإن المحاسبة الإدارية هي عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة لأغراض تخطيط وتقييم ورقابة عمليات التنظيم ولضمان الاستخدام المناسب لموارده وحسن المساءلة عنها .

وتعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية ، وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية وتتمثل تلك القوائم فيما يلي :-

1- الميزانية .
2- قائمة الدخل .
3- قائمة التدفقات النقدية .
4- قائمة التغير في حقوق الملكية .

وعلاوة على ذلك فإن الملاحظات على تلك القوائم تشكل جزءا مكملا ومتمما لها .

ولكن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقرير المالي الأخرى بخلاف القوائم المالية الرسمية ، ومن أمثلة ذلك تقرير رئيس مجلس الإدارة أو الجداول المرفقة بالتقرير السنوي للشركة أو نشرات الاكتتاب أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية أو توقعات الإدارة أو إبراز الأثر الاجتماعي أو البيئي للمنشأة . وهذه المعلومات قد تكون مطلوبة

علـــى أساس نشرات رسمية ملزمة أو قواعد تنظيمية أو إلى العرف السائد أو لأن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها بصورة اختيارية .

وفي الآونة الأخيرة أشارت إحدى لجان التقرير المالي بالمجمع الأمريكي للمحاســبين القانونيين إلى الاتجاه المحتمل في المستقبل لعملية التقرير المالي ، وأوصت بأن تتضمن القوائم المالية في المستقبل ما يلي :-

(1) بيانات مالية وغير مالية

- القوائم المالية وجوانب الإفصاح المتعلقة بها .
- بـيانات تشـغيل ومقايـيس الأداء ذات المستوي العالي التي تستخدمها الإدارة في إدارة الشركة .

(2) تحليل للإدارة

- أسباب التغيرات في البيانات المالية والتشغيلية والبيانات المتعلقة بالأداء وتأثير الاتجاهات الأساسية بالشركة .

(3) معلومات مستقبلية

- الفــرص والمخاطــر التي تواجهها الشركة ، متضمنة تلك الناتجة عن الاتجاهات الأساسية بها .
- خطط الإدارة متضمنة عوامل النجاح الأساسية .
- مقارنـــة أداء المنشـــأة الحالي بالمعلومات المستقبلية التي سبق الإفصاح عنها.

(4) معلومات عن الإدارة والمساهمين

- أعضـــاء مجلـــس الإدارة والمديرين والمكافآت والمساهمين الأساسيين والصفقات والعلاقات بين تلك الأطراف .

(5) خلفية عامة عن الشركة

- الأهداف والاستراتيجيات العامة .
- وصف للمنشأة وخصائصها .
- أثر هيكل الصناعة على المنشأة .

أن هــذه الاتجاهات الجديدة توسع مجال الإهتمام من عملية التقرير المالي إلى عملية التقرير عن المنشأة ككل **Business Reporting** .

حيــث يهــدف التقرير المالي إلى توفير معلومات حول المركز المالي ، والأداء والتغــيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة مــن المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولا شك أن البيانات المالية المعــدة لهــذا الغــرض تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية على كل حال ، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المســتخدمين لصــنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهــر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري ، أو محاسبة الإدارة عــن المــوارد التي عهدت إليها . وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبــير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات اقتصــادية تضــم علــى ســبيل المــثال ، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشــروع أو بــيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها .

إن القــرارات الاقتصــادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التولــيدات . أن هــذه القــدرة تحــدد في النهاية ، على سبيل المثال ، طاقة

المشـــروع على الدفع للموظفين والموردين ، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد وسـداد القـروض والتوزيعات للمالكين ، ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقيـيم قـدرة المشـروع علـى توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومـات تسـلط على المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع .

يـتأثر المركـز المالي للمشروع بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها . وهـيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التـي تعمـل فيها . إن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها المشـروع وعـن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقـدرة المشـروع علـى توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل . والمعلومات حـول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التـي سيجري فيها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهـم مصـلحة في المشروع . وهي كذلك مفيدة في التنبؤ مدى احتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي . والمعلومات حول السيولة والقدرة على السـداد مفـيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تسـتحق . وتشـير السـيولة إلـى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحسـبان الالـتزامات المالية خلال هذه الفترة . أما القدرة على السداد فتشير إلـى توفـر النقد في المدى الأطول لمواجهة الالتزامات المالية عندما تصبح مستحقه .

ولاشـك فـإن المعلومات حول أداء المشروع – بشكل خاص ربحيته – مطلوبـة مـن أجـل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحـتمل أن يسـيطر عليها في المستقبل ، أن المعلومات حول التغيرات في

الأداء مهمـــة بهذا الخصوص . كما أن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة ، كما أنها مفـــيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى .

كمـــا أن المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيده وذلـــك لتقيـــيم نشاطاته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير . وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على تولـــيد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية . وعـــند إعـــداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطـــرق مختلفة ، مثل جميع الموارد المالية ، ورأس المال العامل ، والأصول السائلة أو النقد .

وتوفـــر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي ، كمـــا توفـــر قائمـــة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء ، ويتم توفير المعلومـــات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي منفصل .

إن الأجـــزاء المكونـــة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مخـــتلفة عـــن الآخر . إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحدا أو أن توفـــر كافـــة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين . فعلي سبيل المـــثال ، بـــيان الدخـــل يعطـــي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالاشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي .

بالإضافة لما سبق تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجداول إضافية و معلومـات أخـرى . علـى سـبيل المثال ، يمكن أن تحتوي على معلومات إضـافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخـل . ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول المخاطر وعدم التأكد الـذي يؤثـر علـى المشـروع ، وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانـية العمومـية (مـثل احتياطات المعادن) ، ويمكن أن تتوفر في شكل معلومـات إضافية المعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار .

وقـد قامـت مهنة المحاسبة بتحديد مجموعة من أهداف التقرير المالي Objectives of Financial Reporting في منشآت الأعمال .

(a) توفـير معلومـات مفـيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وللمسـتخدمين الأخريـن في أتخاذ قرارات استثمار وائتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد . ويجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للاستيعاب من قبل الأفـراد الذين يتفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية بصورة معقولة ولديهم الرغبة في بذل جهد مناسب في دراسة المعلومات .

(b) تسـاعد المسـتثمرين والدائنيـن الحالييـن والمرتقبين وغيرهم من المسـتخدمين علـى الفوائد ، وكذلك المتحصلات من بيع وتسوية أو استحقاق الأوراق المالـية أو القروض ، فإذا كانت التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين مرتـبطة بالتدفقات النقدية للمنشأة ، فإن عملية التقرير المالي يجب أن توفر 0 معلومات تساعدهم على تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من صافي التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة للمنشأة .

(c) توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد [تعهدات المنشأة بتحويل موارد إلى وحدات أخرى وكذلك حقوق الملكية] ، وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي لتغيير موارد المنشأة والمطالبات المترتبة عليها .

وبصفة عامة فأن أهداف التقرير المالي هي :

1- توفير معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان .

2- توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة .

3- توفير معلومات عن موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها .

وربما أدي التركيز على تقدير التدفقات النقدية المحتملة إلى جعل البعض يستنتج أن في ذلك تغليب للأساس النقدي على أساس الاستحقاق في المحاسبة، وذلك على عكس الواقع . فالمعلومات التي تستند إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة توفر دليلا على المقدرة الحالية والمستقبلة للمنشأة على توليد تدفقات نقدية ملائمة بشكل أفضل من المعلومات التي تقتصر على الآثار المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية .

وغني عن البيان فإن الهدف من استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة هو التأكد من تسجيل الأحداث المؤثرة على القوائم المالية للمنشأة في فترة وقوعها وليس في الفترة التي تحصل فيها المنشأة أو تسدد نقود فقط . على سبيل المثال ، فإن استخدام أساس الاستحقاق في تحديد الدخل الصافي يعني الاعتراف بالإيرادات عن اكتسابها When Earned وليس عند تحصيل النقدية والاعتراف بالمصروفات عند تحملها When Incurred وليس عند سدادها . ففي ظل محاسبة الاستحقاق يتم الاعتراف بالإيرادات – في أغلب الأحيان –

عـند إتمام عمليات البيع ، ولذلك يمكن ربط الإيرادات بالفترة التي حدثت فيها المبـيعات . ولذلـك فإنـه على المدى الطويل تكون اتجاهات الإيرادات ذات مغزى أكبر من الاتجاهات في المتحصلات النقدية .

1/1/4 بيئة المحاسبة Accounting Environment

أن البيـئة الاقتصـادية والاجتماعـية والقانونـية والسياسية وغيرها من الجوانب تستمر في تغيرها في البلاد المختلفة بمرور الزمن ، وحيث أن النظم المحاسبية Accounting System تعمل في تلك البيئات فإنها بدورها تعمل فى ظـل بيئة متغيرة ، أن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية Accounting Structures and Processes . أن تلـك البيـئة تـتكون من أنشطة متبادلة التأثير حيث تتداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلى والوحدوي. وحيـث أن المحاسـبة تغطـى كـامل عملية إدارة المعلومات لجميع الأنشطة والظـروف الاجتماعـية والاقتصـادية فـي كل من قطاعات الاقتصاد الكلى والجزئـي فـإن تغطيـتها للاحتـياجات الداخلـية والخارجية من المعلومات للمجموعـات المسـتفيدة والتحليل والتقييم الواضح لتلك البيئة المحاسبية تعتبر ذات أهمية رئيسية . أن ذلك يتضمن فحص هيكل الاقتصاد والأمور والوسائل والسياسـات الاقتصـادية المتبعة في البلد ، أن البيئة في الاقتصاديات النامية وتحـت النامـية تعتبر مختلفة عن تلك السائدة في ظل البلاد في الاقتصاديات المـتطورة ، وبطبيعة الحال توجد نظم محاسبية وعمليات وإجراءات معقدة في الاقتصـاديات المـتطورة مقارنـة بتلك النظم والعمليات التي تتميز بالبساطة والـتقادم المستخدمة في الاقتصاديات التي تتميز بأنها في دور النمو والتطور.

ولذلك فمن الأهمية بمكان مناقشة المحاسبة في ظل البيئات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المختلفة على النحو التالي :-

البيئة الاقتصادية Economic Environment

كلما زاد التطور الاقتصادي لأحد البلدان كلما تمتعت النظم المحاسبية بأهمية نسبية أعلى ، وهناك كثير من المراحل للنمو في تلك النظم المحاسبية . فبعد مرور قرون بعد ظهور نظام القيد المزدوج في تسجيل المعلومات خلت المحاسبة من أي منهجية أو أي نموذج للنظرية ، وفى القرن التاسع عشر لوحظ أن هناك تحرك من عملية إمساك الدفاتر إلى المحاسبة ، وهو تحرك من عملية تسجيل وتحليل المعلومات التي تتميز بالبساطة نسبيا تجاه نظام المعلومات المحاسبي الشامل Comprehensive Accounting Information System ، وأخيرا ففي ذلك القرن فقد بدأ تطوير إطار فكرى نظري للمحاسبة، ذلك الإطار أو المنهجية قدمت وسائل فنية لقياس القيمة وتوصيل معلومات ذات طبيعة مالية اقتصادية .

وجدير بالذكر فان نظرية المحاسبة المالية Financial Accounting Theory التي تتأسس عليها عملية إمساك الدفاتر Bookkeeping قد تم خلقها من الخبرة ، وهى تعتبر ذات طبيعة وصفية وإيجابية بشكل أساسي ولها تحيز منفعي كما أنها موجهة للتسجيل والتحقق من معلومات اجتماعية واقتصادية للمنشأة .

وبالاتساق مع أساليب الإنتاج ذات الحجم الكبير والأنفاق الرأسمالي الضخم كانت هناك تعديلات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في القرن الحالي . وقد تم الربط بين المحاسبة الحكومية لمدة طويلة وبين

الضرائب والرقابة على الإيراد والمساءلة المحاسبية عن المتحصلات والمدفوعات في البلاد الآخذة في النمو . آما في البلاد النامية فإن الموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة المعدلة تمثل أحد جوانب التطوير في القرن العشرين .

أن استخدام محاسبة الشركات لأغراض المحاسبة على المستوى الكلي (المحاسبة الاقتصادية والقومية) Marco Economic / National Accounting. تعتبر أحد جوانب التطور للعقود الأربعة الماضية بشكل كبير . فلاغراض السياسة الاقتصادية والتخطيط الاقتصادي فإن تلك البيانات على المستوى القومي على مدى ونطاق ضخم مشتقة من بيانات تجارية يفترض أنها ذات أهمية كبيرة . أن المحاسبة على المستوى القومي لها أهمية نسبية خاصة فى المساعدة على بناء جسور بين الاقتصاد والمحاسبة .

ولذلك فسوف يتبين أن المحاسبة قد عبرت مراحل إمساك الدفاتر ومحاسبة الشركات والمحاسبة الحكومية ومحاسبة التكلفة والمحاسبة الإدارية ، وقد تحركت خلال العقد الماضي تجاه المحاسبة الاجتماعية Social Accounting ، أن كافة تلك المراحل قد جاءت بشكل كبير كمحصلة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة .

الدراسات الاجتماعية والاقتصادية Social – economic Studies

تتضمن تلك الدراسات المحاسبة عن الجوانب المجتمعية الاقتصادية التي تتعامل على سبيل المثال مع الفقر والأمن الاجتماعي وعلم البيئة (العلاقة بين الكائنات الحية والبيئة) بالإضافة إلى المدى الكلي لتلك الجوانب الأخرى في المجتمع والتي من اجلها يتم أجازه القياس والتقرير المحاسبي . و يشار إلى تلك الفكرة بالمحاسبة الاجتماعية Social Accounting ، حتى الجهات المنظمة

للشـــركات يتعيـــن علـــيها أن تأخذ الجوانب الاجتماعية في الحسبان . وقد تم تضـــمين موضـــوعات التلوث البيئي ومساهمات المنتج أو الخدمة للمستهلكين والمجتمع ، ومساهمات الموارد والطبيعة والبيئة Physical and Environment Resources والمـــوارد البشـــرية Human Resources بالإضافة إلى التطور المجتمعـــي داخـــل مجال المحاسبة الاجتماعية والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشـــركة ، وقـــد تـــم الاعـــتراف بوضوح الآن بأن أنشطة الشركات لها آثار اقتصـــادية بالإضـــافة إلـــى آثار اجتماعية على المجتمع . لقد تم التوصل إلى مـــرحلة يتم خلالها مراعاة تحليل التكلفة والعائد بشكل اكثر أهمية نسبيا مقارنة بالدراسة المحدودة للإيراد والمصروف .

البيئة القانونية والتشريعية Legal and Statutory Environment

تأثـــرت نظرية المحاسبة سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة بالمتطلبات المرتـــبطة بقوانيـــن الشـــركات والتشـــريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمـــية الأخرى على سبيل المثال قوانين تطبيقات الاحتكار والتجارة المقيدة وقانون تنظيم أسعار الصرف الأجنبية . ولا شك أن تلك القوانين قد زادت من إمكانـــية مقارنـــة ومـــنفعة المعلومـــات المحاسبة . ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعية أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمرا مرغوبا ، ويعتمد ذلك علـــى مـــرحلة الـــتطور الاقتصـــادي والاجتماعي الموجودة في البلد ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن القطاع الخاص يعتبر هو القطاع المسيطر والســـائد فان إيضاحات المفاهيم والمعايير الصادرة من وقت لاخر عن طريق مجلـــس معايـــير المحاســـبة المالية FASB والإرشادات الملزمة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وغيرها من التنظيمات

التي تتسم بأن لها آلية ذاتية التنظيم Regulating Mechanism ، أن دور هيئة البورصـــة الأمريكـــية SEC يعتبر مدعما ومدافعا عن المعايير الصادرة عن طـــريق مجلـــس معايـــير المحاسبة المالية FASB ، ومجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB والجهات الأخرى ، ومن جانب أخر يعد ذلك الدور تنظيميا Regulatory مـــن جهـــة أخرى . وفي كثير من البلاد المتطورة لم تكن تلك التنظيمات الخاصة فعالة بدرجة كبيرة ، ومن ثم فإن الحاجة إلى دور تنظيمى فعـــال يتعيـــن أن يتم القيام به عن طريق الحكومات ، ومع ذلك فان كثير من الرقابة عن طريق الحكومة سوف يعوق ويعرقل من تفعيل أسواق رأس المال وتكويـــن رأس المال ، على سبيل المثال فان التطور الاقتصادي في تلك البلاد يســـير ببطئ بسبب وجود كثير من الضوابط والقيود على منح تراخيص إنشاء الشـــركات الجديـــدة ، ويتعيـــن أن تتم الموازنة ما بين الأمرين اعتمادا على مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي في البلد .

ولذلـــك يمكـــن القـــول بأن المحاسبة حيث أنها تعمل في ظل إطار عمل اقتصـــادي ومجتمعي كوظيفة خدمية ، فان تلك الأنشطة والبيانات الاقتصادية والاجتماعية سيكون لها اثر رئيسي على الهياكل والمجتمعات المحاسبية . ولا شـــك أن التأثـــيرات الاجتماعـــية والاقتصادية والهياكل المهنية والمؤسساتية بالإضـــافة إلي المتطلبات القانونية والتشريعية تعتبر عوامل هامة عند أداء أي تقييم للخدمة المحاسبية في أي بلد .

المحاسبة في ظل بيئة متغيرة Accounting in a Changing Environment

جديـــر بالذكر كلما حدث تغير في البيئة ، كلما تغير أيضا الهيكل والنظم والعمليات المحاسبية . ومن ثم يتعين دراسة العوامل المؤثرة على المحاسبة .

أن المحاسبة – مثل غيرها من النظم والأنشطة الإنسانية – هي نتاج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف من وقت لأخر . ونتيجة لذلك ، فإن الأهداف والممارسات المحاسبية الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي لأن نظرية المحاسبة قد تطورت لتتوافق والمتطلبات والمؤثرات المتغيرة . فالمحاسبة المالية الحديثة هي نتاج للعديد من الظروف والمؤثرات منها خمسة تستحق الذكر وهي :

(a) تعترف المحاسبة بأن الأفراد يعيشون في عالم يتصف بندرة الموارد. فلأن عرض الموارد محدود فإن الأفراد يحاولون التحفظ في استخدامها واستخدامها بكفاءة ، وتحديد وتشجيع من يستطيع استخدامها بكفاءة . فعن طريق الاستخدام الكفء للموارد يرتفع مستوي المعيشة . وتلعب المحاسبة دورا هاما في تحقيق مستوي معيشة أعلي لأنها تساعد على تحديد من يستخدمون هذه الموارد بكفاءة ومن يستخدمونها بدون كفاءة . فعلي سبيل المثال ، فإنه عن طريق قياس وتوصيل ومقارنة الدخل المكتسب والأصول المستخدمة في شركات مثل IBM ، جنرال موتورز ، وأبل ، وجنرال إليكتريك ، فإنه يمكن تحديد من يستخدمون الموارد بكفاءة ، ومن يستخدمونها بدون كفاءة ، ونتيجة لذلك يمكن للمستثمرين والمقرضين أن يقدروا العائد النسبي والمخاطر المرتبطة بغرض الاستثمار ومن ثم يوجهون الموارد بفاعلية .

(b) تعترف المحاسبة بأن الموارد الإنتاجية مملوكة بصفة عامة للقطاع الخاص بدلا من الحكومة . فرغم أن الحكومة تقوم بجمع الضرائب وتقديم إعانات لصناعات معينة وتنظيم صناعات أخرى إلا أن الأسواق والمشروعات الخاصة والمنافسة هي التي تحدد بصفة عامة مدى نجاح المشروع ونموه .

وتلقي هذه الحقيقة بعبء جوهري على مهنة المحاسبة في قياس الأداء بصورة صحيحة وعادلة . حتى تستطيع الشركات الجيدة جذب رأس المال للاستثمار .

(c) تعـترف المحاسبة بأن النشاط الاقتصادي يتم بواسطة وحدات مستقلة تعـرف بمنشآت الأعمال . وتتكون هذه المنشآت من موارد اقتصادية [أصول] وتعهـدات اقتصادية [التزامات] ومصالح متبقية [حقوق ملكية] ويؤدي النشاط الاقتصـادي للمنشـأة إلـى زيـادة أو تخفـيض هذه العناصر . ومن ثم تقوم المحاسـبة بتجميع الأنشطة الاقتصادية والتقرير عنها عندما تؤثر على عناصر كل منشأة أعمال .

(d) تعـترف المحاسبة بأنه في النظم الاقتصادية المعقدة والمتقدمة يوكل البعض [ملاك ومستثمرون] مهمة الوصاية والرقابة على ممتلكاتهم إلى آخرين [المديريـن] . حيث تميل صيغة شركات الأموال في منظمات الأعمال لفصل الملكـية عن الإدارة وخاصة في المنظمات الكبرى ، وعلى ذلك ، فقد برزت وظـيفة الوكالة **Stewardship** – قياس البيانات والتقرير عنها للملاك – كأحد الأدوار الهامـة للمحاسبة . وقد أدي هذا التطور بالضرورة لزيادة الحاجة إلى المعايـير المحاسـبية . فقد أصبحت المحاسبة مسئولة عن تقديم المعايير التي تؤكـد وتضـمن ملائمة ومصداقية وإمكانية مقارنة المعلومات المقدمة للملاك الغائبين . ويلعب المراجع الخارجي دورا أساسيا في الوفاء بهذه المسئولية عن طـريق اختـبار مـدى عدالـة القوائم المالية واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم زيادة الثقة في مصداقية هذه القوائم .

(e) تعـترف المحاسـبة بـأن الموارد الاقتصادية والتعهدات الاقتصادية والمصـالح المتبقـية يجـب التعبـير عـنها فـي صورة نقدية . ففي أغلب الاقتصـاديات تسـتخدم الـنقود كمقياس لكل من الخصائص النوعية والكمية

للأحداث والموارد والتعهدات الاقتصادية . ورغم أن هذا قد يكون أمرا واضحا ، فإنه يلاحظ أن بعض الشركات قد قامت في وقت ما بالتقرير عن معلوماتها باستخدام مقاييس أخرى بخلاف النقود . على سبيل المثال ، فقد قامت شركة Amoskeagy – وقد كانت أكبر شركة أقطان في العالم في وقت ما – بإعداد قائمة دخل على أساس الياردات كوحدة قياس بدلا من الدولار إلى حد كبير .

تأثير المحاسبة على البيئة

تعمل أيضا المحاسبة على تشكيل بيئتها وتلعب دورا هاما في توجيه القرارات والمواقف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والتنظيمية . فالمحاسبة نظام يقوم بتغذية عكسية للأفراد والمنظمات بالمعلومات التي يمكن استخدامها في إعادة تشكيل بيئتهم ، فهي توفر معلومات لإعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وكذلك عن التكاليف والمنافع النسبية للوسائل البديلة لتحقيق هذه الأهداف .

وتؤثر الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها على تحويل الموارد بين الشركات والأفراد وعلى سبيل المثال يفترض أن أحد المتاحف تلقي هبه عينية فهل يجب التقرير عن هذه الهبة في التقارير المالية للمتحف على أساس قيمتها السوقية ؟ ، إن التقرير عنها على أساس القيمة السوقية قد لا يشجع على تقديم هبات أخرى للمتحف في المستقبل ، حيث يدرك الموهبون المحتملون أن المتحف ينعم بالازدهار ومن ثم يقل لديهم الحافز على تقديم هبات إضافية .

وأخيرا فإن محطات الطاقة النووية سوف يلزم تطهيرها ونقل قلبها النووي ، فإذا قام المحاسبون بالتقرير عن جزء من مصروفات هذه العملية الآن فسوف تكون أسعار الطاقة أعلي الآن وأقل في المستقبل ، أما إذا تم

تحمـيل هـذه التكالـيف على العمليات بعد التخلص من هذه المحطات فسوف تكـون أسـعار الطاقـة أقـل الآن وأعلـي في المستقبل ، وبصفة عامة فإن المعلومـات المحاسبية المقرر عنها تؤثر على أدراك الآخرين للظروف المالية للمنشأة ومدى نجاحها ويقود ذلك الإدراك إلى تغيرات في السلوك الاقتصادي، وطالمـا ذلك السلوك يتأثر بتلك المعلومات فسوف تصبح عملية وضع المعايير المحاسبية محل جدال .

عمومـا نتـيجة للـتطورات في الأساليب والعلوم السلوكية فقد تم تحويل محور الاهتمام إلى عملية اتخاذ القرار . وبسبب ذلك التأكيد على عملية اتخاذ القـرار فان هناك مجالات متخصصة من المعرفة تم تضمينها والتركيز عليها بالارتـباط بالجوانـب الأخـرى لعملـية اتخـاذ القرار ، وعلى وجه التحديد التأثـيرات الاقتصـادية والسلوكية والاجتماعية والكمية . ولذلك فقد أصبحت المحاسـبة كنظام يتضمن معارف ونظم منهجية متداخلة ومتبادلة التأثير ، لقد اصـبح الـدور التقليدي وموقف المحاسب متغيرا بسبب أن ذلك المجال قد تم اجتـياحه أيضـا عـن طريق محللي النظم ومبرمجي الكمبيوتر ومتخصصي بحـوث العملـيات والذين استحضروا معارف ومهارات جديدة وأضافوها إلى ذلك المجال .

أن طبـيعة الـتقرير المالـي للمستخدمين الخارجيين قد أضاف مزيد من المخـاوف والاهتمامات منذ الستينات ، فهناك نقص في التوافق مع ممارسات وتطبـيقات الـتقرير المالـي ، والذي جعل من الصعوبة بمكان عمل مقارنة للقوائـم والـتقارير المالـية . ولذلـك السبب ففي كثير من البلدان اضطرت الحكومـة إلـى تقرير نموذج معين عن طريق القانون لإعداد القوائم المالية ، وقـد بذلـت محـاولات أيضا تجاه تجانس تطبيقات التقرير المالي عن طريق

الهيـــئات والتنظيمات الدولية والإقليمية على سبيل المثال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة The International Accounting Standards Committee (IASC) والاتحـــاد الدولـــي للمحاسبين International Federation of Accounting (IFAC) ، بالإضـــافة إلـــى المجتمع الاقتصادي الأوروبي ، وعلى الرغم من تـــزايد التضخم في السبعينات وأوائل الثمانينات في بعض البلدان إلا أن رفض المحاســـبون التقرير عن الآثار التضخمية Inflationary effects قد أضعفت من نفعية القوائم المالية .

وقـــد أضـــافت الدراسات الخاصة بالجوانب السلوكية إبعاد جديدة إلى ذلك الـــنظام ، فالمحاسبة كعلم اجتماعي لا يعتبر علم دقيق حيث أن مفاهيمها نبعث جذورهـــا من إضافتها القيمة للمجتمع الذي تعمل فيه ، ومن ثم فهناك كثير من الجدل المرتبط فكيف يجب أن تتم قياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية التي تستهدفها تلك القياسات ؟ ، وكيف يجب أن يتم التقرير عنها ؟.

وقـــد تزايدت المسئولية الاجتماعية Social Responsibility للمشروعات فبجانـــب الأثـــر الاقتصادي لأنشطة الشركة (الربحية إلى الملاك) فان الأثر الاجتماعي لأنشطة الشركة تم التأكيد على أهمية التقرير عنها أيضا ، أن كثير مـــن الشركات في البلاد المتطورة والقليل منها في الشركات في البلاد الأخذة فـــي التطور تضمن قائمة دخل اجتماعي Social Income Statement وقائمة مركز مالي اجتماعي Social Balance Sheet ومعلومات عن الموارد البشرية والأنشـــطة الخاصة بالشركة المرتبطة بمصلحة العاملين والمجتمع والبيئة في قوائمها المالية السنوية .

وبالمثل فان مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) تعتـــبر بمـــثابة مرشـــد لمهنة

المحاسبة عند الاختيار بين الأساليب المحاسبية و إعداد القوائم المالية . أن التغير في تلك المبادئ قد جاء نتيجة لاستجابة إلى التغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن وجود كثير من المعرفة والتكنولوجيا الجديدة بالإضافة إلى طلبات المستخدمين عن معلومات مالية اكثر نفعية .

وكنتيجة لكل ذلك فان التأكيد قد تحول من عملية المحاسبة The Process of Accounting إلى تحليل مشاكلها ونماذجها النظرية ، ولذلك فقد كان هناك أثر جوهري كبير تماما على البحث المحاسبي .

فالمحاسب في المنشأة ليس مجرد خبيرا و إنما هو عضو من فريق أعضاء الإدارة ، أن التطبيقات والممارسات المحاسبية قد تحسنت أيضا بسبب وجود إطار فكرى نظري بالإضافة إلى عملية منهجية لوضع المعايير. وقد تم تطوير منهجية جديدة للمحاسبة الاجتماعية للشركة .

ولذلك فقد أصبح جليا أن الهياكل والعمليات المحاسبية قد تأثرت باعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية وتشريعية ومهنية ومؤسساتية ، بالإضافة إلى عديد من الاعتبارات الأخرى ، ولذلك كان منطقيا أن تساير المحاسبة تلك البيئة المتغيرة .

1/2 طبيعة وخصائص نظرية المحاسبة ومدى الحاجة إليها
The Nature, Characteristics and the Need For Accounting Theory

1/2/1 مفهوم نظرية المحاسبة The Definition of Accounting Theory

تعرف النظرية عموما بأنها مجموعة من المفاهيم المترابطة والمتداخلة Interrelated Concepts والتعريفات Definitions والفروض Propositions التي تعرض وجهة نظر منهجية Sustenatic View للظاهرة Phenomena عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات لغرض تفسير والتنبؤ بالظواهر .

بعـــبارة أخرى أن النظرية ببساطة تعرف بأنها قائمة منهجية Systematic تتضـــمن القواعد Rules والمبادئ Principles التي تخضع أو تحكم مجموعة من الظواهر .

وقـــد أشـــارت الأدبـــيات إلى أنه من المحتمل أن التعريف الأكثر ملائمة للـــنظرية والذي يمكن تطبيقه على المحاسبة يمكن تحديده على النحو التالي :-

" أن الـــنظرية تمـــثل .. مجموعة من الفروض المتلازمة Coherent set of Hypothetical والمبادئ الفكرية والبراجمانية Conceptual and Pragmatic Principle التي تشكل إطار عام مرجعي لمجال الاستفسار ."

وفي ضوء ذلك فإن نظرية المحاسبة تعرف بأنها :-

تبرير أو استنتاج منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العامة الفكرية التي تتصف بالآتي :-

1- توفر إطار عام مرجعي في ضوئه يمكن تقييم الممارسة المحاسبية .

2- تقدم إرشاد لتطوير ممارسات وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة .

وقـــد أشـــارت أدبيات المحاسبة أيضا بأن نظرية المحاسبة هي عبارة عن فـــرع من المحاسبة يتكون من إيضاح منهجي للمبادئ والمنهجية والذي يمكن تمييزه بوضوح عن الممارسة العملية .

أن الـــنظرية تقـــوم بالتفسير وعمل التنبؤات لشرح الممارسات المحاسبية السائدة للحصول على فهم الإفصاح ، أما الممارسة فيتم اختبارها والتحقق منها للـــتعرف علـــى مدى انحرافيا خلال عن النظرية . وفى ضوء ذلك يتم تبيان أسباب الانحراف مع اتخاذ الإجراء التصحيحي سواء بتعديل النظرية أو إعادة صـــياغتيا أو أن يـــتم تعديـــل الممارسة وفقا للنظرية . وهكذا فأن النظرية قد تســـتخدم لشرح وتفسير الممارسات القائمة للحصول على فهم أفضل بها ، إلا

أن الاختبار الرئيسي للنظرية يتمثل في قدرتها على التفسير والتنبؤ بالسلوك والأحداث المحاسبية .

وعلى الرغم من انه قد يكون من المأمول أن توجد نظرية محاسبية أساسية واحدة مقبولة بشكل شامل ، إلا أنه لا يمكن القول بوجود ذلك حتى الوقت الحاضر ، وبدلا من ذلك توجد عديد من النظريات ، كما انه مازالت هناك نظرية مقترحة ويرجع ذلك بسبب وجود عديد من المستخدمين المختلفين والهيئات المتعددة ، وقد بذلت عديد من المحاولات في الولايات المتحدة الأمريكية في القرن الماضي بهدف تحديد إطار فكرى متعارف عليه بوجه عام . عموما فإن المحاسبة كعلم منطقي وتجريبي لازالت في مرحلة مبكرة جدا لمثل ذلك التطور ، وأفضل ما يمكن تحقيقه في تلك المرحلة من التطور هو مجموعة من النظريات والتي قد تكون متكاملة أو متنافسة ، وبالتحديد فإن كل مجموعة آراء أو إيضاحات **Statements** أوفروض **Propositions** تربطها قواعد تخضع للتفكير الاستدلالي . ويجب أن تضم قائمة النظريات المعينة مجموعة من الافتراضات أو المقدمات والنتائج التي يمكن اختبارها (تمثل المقدمات **Premises** والافتراضات **Assumptions** نقط البدء أو الانطلاق في العمليات المنطقية بهدف الوصول إلى نتائج تعتمد على صحة هذه المقدمات والافتراضات من ناحية ، كما تخضع للاختبار من الناحية الأخرى) ، مع أنه قد تقوم مقدمة **Premise** أو أكثر على أساس أحكام شخصية جلية . وتعتبر قدرة النظرية على التفسير والتنبؤ بمثابة الاختبار الأول لها . ولكن التفسيرات المجردة نادرا ما تكون مفيدة بذاتها ، وإنما يمكن استخدامها للتنبؤ بأحداث معينة . ويعتبر تحقيق هذا التنبؤ -- أو تفسيره على الأقل -- بمثابة اختبار جزئي لقدرة النظرية على التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية .

وقــد تخضع جميع النظريات الحالية للتعديل ، وربما يتم التخلي عنها إذا ظهــرت معلومـــات أو نظريات جديدة غيرها توفر تنبؤ أفضل مما تقدمه هذه النظريات الحالية . ولذلك يعتبر اصطلاح " القدرة على التنبؤ Predictability اصطلاحا نسبيا دائما ، لأن هذه القدرة تتحسن تدريجيا بتطوير نظريات جديدة أفضل ، وإعداد وسائل أكثر جودة لتطبيق هذه النظريات عمليا . ولكن يصعب قياس الثقة في التنبؤات ، نظرا للأبعاد السلوكية التي يتضمنها التنبؤ ذاته . فقد يــؤدي التنبؤ بالكساد الاقتصادي إلى اتخاذ الدولة تصرفات تثبته ، أو قد تدفع الأفراد لتصرفات تؤدي إلى الكساد أو تعميقه (مثل البيع الجماعي أو المفاجئ للســندات) . والنظرية التي يمكنها التنبؤ بفشل النشاط التجاري قد تحدث فعلا مثل هذا الفشل ، إذا اعتقد الأفراد بصحة التنبؤ .

وإذا وجــدت منشـــأة تواجــه صعوبات مالية ، ولم تقدم لها الأموال التي تحتاجها، فقد يعتبر سلوك المستثمرين والدائنين سببا في إفلاسها لأحجامهم عن الاســتثمار فــيها أو إقراضها . ويدرك المحاسبون هذه الاحتمالات من خلال الإجــراءات المحاســبية التقلــيدية . ومن ثم فإن القدرة على التنبؤ ليست هي الاعتــبار الوحيد في تطوير النظريات في مجال المحاسبة . حيث أن هناك – فــي معظــم الحالات – اعتبارا آخر وهو قدرة النظرية على قياس المخاطر ، واحتمالات دقة التنبؤ ومدي اشتماله على الأحداث المستقبلية .

1/2/2 الحاجة إلى نظرية المحاسبة The Need For Accounting Theory

لا يمكــن أن يقوم أي نظام بالتطور إلا إذا كان لديه أساس نظري قوى ، أن الممارســة يجب أن تغلف بنظرية سليمة ، ولذلك السبب فإنه حتى منتصف القرن الحالي كان ينظر للمحاسبة على أنها مجرد فن an art، وبعد الأربعينات

بدأ التفكير في انه حتى يتم تطوير المحاسبة كنظام يتعين أن يكون هناك حاجة لنظرية محاسبية ، وحتى النظرة الحديثة للمحاسبة التي تبحث عن الإجابة على استفسار بماذا يتعلم المحاسبون ؟ فإن بعض من القواعد والمبادئ قد وضعت تأسيسا على الممارسات السابقة للمحاسبين الرواد .

وبسبب التغيرات السريعة في البيئات الاقتصادية والاجتماعية ، فإن المحاسبين قد اضطروا إلى مواجهة مشاكل جديدة والتي لا يعتقد بان التفسيرات التقليدية للمحاسبة يمكن تطبيقها عليها . ومن بين تلك البدايات توجد مجالات المحاسبة الاجتماعية **Social Accounting** ، ومحاسبة الموارد البشرية **Human Resources Accounting** ، ومحاسبة التضخم **Inflation Accounting**، ولذلك فان النماذج والقواعد والطرق التقليدية للإفصاح لم تعد كافية .

وقد أصبح المحاسبون الآن مسئولون مهنيا تجاه عملائهم بالإضافة إلى مسئولياتهم تجاه الطرف الثالث ، وان مجرد الدفاع عن طريق المحاسبين عن الممارسات والإجراءات والمبادئ السابقة قد لا يقنع المحاكم والقضاء في حد ذاته ، وإنما يمكن قبول ذلك عندما يمكن إثبات أن تلك القواعد والمبادئ والممارسات تنفق وتتمشى مع هيكل معين من إطار معرفي يمكن قبوله وإقراره كنظرية محاسبية .

ومن الصعوبة بمكان أن يتم إقناع المتخصصين في المجالات الأخرى بمجرد القول بان ذلك يمثل الممارسة ، أو أن ذلك قد يعبر عن كيف يجب أن تكون . أن المتخصصين يمكن أن يقتنعوا فقط بوجود أساس للاستنتاج المنطقي والسليم . أن تلك المناقشات تمثل أهمية مدى الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية .

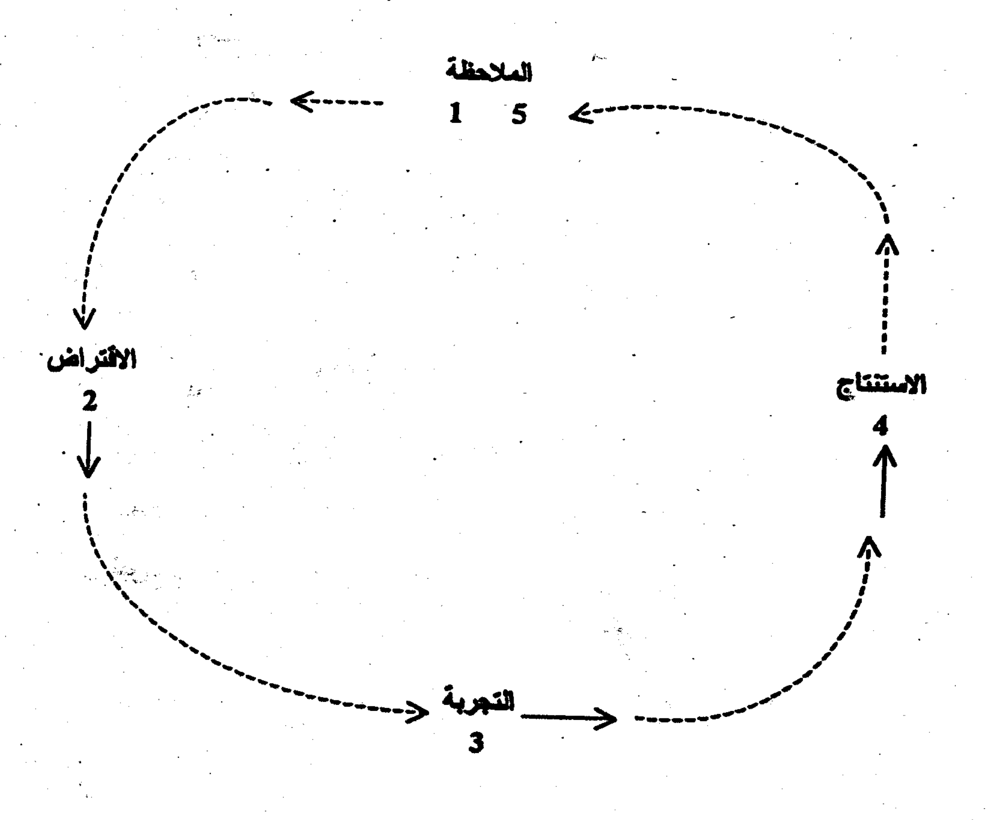
منهج البحث لتكوين نظرية للمحاسبة

Research Methodology For the Formulation of an Accounting Theory

تماما مثل الأنظمة الأخرى يتعين أن يكون هناك منهجية لتكوين نظرية للمحاسبة . أن اختلاف وتشعب الأداء والمناهج والقيم بين الممارسة المحاسبية والبحث المحاسبي قد أدي إلى استخدام منهجيتين إحداهما وصفية Descriptive والأخرى معيارية Normative ، أن الطريقتين الرئيسيتين للاستنتاج Reasoning والذين يتم تطبيقهما في البحث المحاسبي هما المدخل الإستنتاجي و المدخل الاستقرائي Inductive and Deductive Approach . حيث يتضمن المدخل الاستقرائي Inductive Method الاستنتاج من الخاص إلى العام Reasoning from the Particular to the General ، في حين أن المدخل الإستنتاجي Deductive يتضمن الاستنتاج من العام إلى الخاص ، أن كافة النظريات الرسمية التي يمكن أن يتم اختبارها والتحقق منها تتضمن عناصر من كل من التبرير الاستقرائي والاستنتاجي . ويعتمد المدخل الاستقرائي للتبرير في المحاسبة في بدايتها على تحديد الأهداف والفروض والتي منها يمكن استنتاج المبادئ المنطقية ، وذلك يوفر أساس التطبيقات العملية . أما عملية المدخل الاستنتاجي فإنها تتكون من سحب استنتاجات معممة من ملاحظات وقياس تفصيلية . يوضح الشكل رقم (1/1) كل من المدخل الاستنتاجي والاستقرائي .

شكل رقم (1/1)

المدخلين الاستنتاجي والاستقرائي



فـــى ذلـــك التتابع فان النموذج أحيانا ما يكون استنتاجي Deductive وفى أحيان أخرى يكون استقرائي Inductive .

أن منهجـــية البحـــث أيضا تؤخذ بشكل ضيق على أساس أنها تتكون من مجموعـــة الإســـتراتيجيات والأســـاليب المســـتخدمة فى اختيار الفرض . أن استراتيجيات البحث الأكثر أهمية التى تستخدم فى البحث المحاسبى تتميز بأنها (a) تمـــثل رأى Opinion ، (b) ذات طبيعة تجريبية Empirical ، (c) ذات خاصية أرشيفية Archive ، (d) وتحليلية Analytical .

1/2/3 خصائص نظرية المحاسبة Characteristics of Accounting Theory

بصفة عامة ليس هناك نظرية مقبولة عموما للمحاسبة ، حيث يوجد عديد مـــن الـــنظريات المحاســـبية (على الرغم من وجود محاولة منهجية بذلت من جانـــب مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) بالولايات المتحدة الأمريكية لوضع نظرية شاملة للمحاسبة). أن تبويـــب نظرية المحاسبة الذي قدمته أدبيات المحاسبة على أساس أنه يعبر عن مجموعة من المبادئ الواسعة التي (a) توفر إطار عام لمراجعين التي عن طـــريقيا يـــتم تقيـــيم الممارسات المحاسبية ، (b) ترشد في تطوير ممارسات وإجراءات جديدة تمثل الأساس للتفسير والتنبؤ .

أن الهدف الرئيسي من نظرية المحاسبة ينبع من ذلك التعريف ويتمثل في توفـــير مجموعـــة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقيا والتي تخدم كإطار عام كمرجعـــية لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية ذات مدي متوسط – Middle Range ، أن كثـــير من تلك النظريات تنشأ من استخدام مداخل مختلفة لتكوين نظرية المحاسبة ، وهناك اختلافات فى الطريقة التي يفهم بيا الباحثون كل من

مســتخدمي البيانات المحاسبية والبيئات والتي في ضوء الخبرة بها يفترض أن يتصــرف خلالهــا مســتخدمي ومعــدي البــيانات المحاسبية ، وبسبب تلك الاختلافات – فأن اللجنة المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة (AAA) عن المفاهــيم والمعايــير الخاصــة بالــتقارير المالية الخارجية في عام 1977 قد توصلت إلى النتائج التالية :

1- أن عدم وجود شيء وحيد يحكم نظرية المحاسبة المالية يعتبر واضحا بشــكل كافــي للدرجــة التى من شأنها يتم تضمين كافة مستويات توصيفات المستخدم والبيئة User – Environment Specifications بفعالية .

2- أنــه لــيس هناك في أدبيات المحاسبة المالية نظرية واحدة للمحاسبة المالية A Theory of Financial Accounting ، وإنما يوجد تجميع لنظريات Collection of Theories يمكــن تنظيمها للحد من الاختلافات في توصيفات المســتخدم والبيئة ، لقد تم إعطاء تأكيد أكثر من أجل استنتاج نظرية معينة من ممارســات المحاســبين ، أن المحاســبة هــي مــا يقــوم المحاسبون بعمله Accounting is What Accountants do ، ولذلــك فــان نظرية المحاسبة قد يمكن اشتقاقها من الممارسات المحاسبية ذاتيا .

أن نظرية المحاسبة بصفة رئيسية تتشكل بشكل محورى بناء على الخبرة، أن المدخل الاستقرائي Inductive Approach قد منح تأكيد أكبر ، وقد اعتبر المحاســبون أن التنظــير Theorizing يعتبر مجرد عملية يجب أن تلي وتتبع بــدلا من أن تسبق الممارسة ، وفي ظل العالم المهني للمحاسبة أنتشر مؤخرا اعتقاد راسخ بان المحاسبة مجرد فن An Art لدرجة لا يمكن معيا أن يتم تنظيرها رســميا ، أن المهمة المستخدمة تقليديا لتكوين نظرية المحاسبة قد كانت أساسا

وصفية Descriptive كمحاولة لتبرير ما هو كائن عن طريق تنظير الممارسات المحاسبية .

أن النظرية التي تحاول أن تشرح كيف يتم جمع وتحليل وتوصيل المعلومات المالية يطلق عليها بالنظرية الإيجابية أو الوصفية Positive or Descriptive Theory ، أما النظرية التي تحاول أن تذكر وتحدد ما هي المعلومات المالية التي يتعين أن يتم جمعها وتحليلها وتوصيلها يطلق عليها بالنظرية المعيارية Normative Theory .

أن الوظيفة الهامة التي يمكن أن تؤديها نظرية المحاسبة تتمثل في تقديم مجموعة متناسقة من المبادئ المنطقية التي قد تكون إطارا عاما للمرجعية الخاصة بتقييم الممارسات المحاسبية السليمة . ولذلك فان هناك حاجة كبيرة لنظرية المحاسبة المعيارية Normative Theory of Accounting إذا ما كان هناك رغبة في اختبار صحة أو تقييم الممارسات المحاسبية، بجانب تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية فإنها توفر أساس منطقي لدراسة المحاسبة ، إلا أن النظرية المعيارية تعتمد على تقرير الحكم عما هو جيد وعما هو سيئ . ومن ثم فهناك عنصر من الذاتية Subjectivity موجود فى تلك العملية ، ويتطلب الأمر أن يتم التحقق والاختيار ، ولذلك فلا يمكن أن يتم الفصل كلية ما بين النظرية المعيارية Normative عن النظرية الإيجابية Positive ، حيث أن أي إيضاح معياري Normative يشتق كلية من وجود اعتقاد عما هو الذي يعتبر حقيقي ، بالإضافة لذلك فان الإيضاح الوصفي Descriptive ذو مدخل موجه نحو المستخدم User – Oriented approach والذي لا يمكن أن يتم الاستغناء عنه تماما .

باختصار يمكن القول بأنه ليس هناك نظرية محاسبية واحدة شاملة ، ولكن توجد هناك كثير من النظريات ، ويرجع ذلك بسبب الفرق والاختلاف في إدراك المستخدم والبيئة .

وفى ظل وجود طبيعة معقدة لظواهر وقضايا المحاسبة فان كلا المدخلين سوف يستمران في التبني والاختيار من أجل تكوين نظرية المحاسبة . أن المنهجية الوصفية Descriptive Methodology سوف تحاول أن تبرر بعض الممارسات المحاسبية التي يبدو أنها مفيدة ، أما المنهجية المعيارية Normative Methodology فسوف تحاول أن تبرر بعض الممارسات المحاسبية التي ينبغي أن يتم اختيارها .

1/3 تصنيف وأسس نظرية المحاسبة

Classifications and Foundations of Accounting Theories

1/3/1 تصنيفات نظريات المحاسبة

هناك طرق عديدة لتصنيف نظريات المحاسبة ، حيث قد يتم تصنيفها على سبيل المثال طبقا للزمن Time ، اعتبارا من عام 1915 فاكثر كان هناك تأكيد على المحاسبة الى الوكالة Stewardship Accounting ، أما ابتداء من عام 1945 فاكثر فقد كان التركيز على محاسبة نفعية القرار Decision Usefulness Accounting ، أما ابتداء من الفترة من عام 1975 فاكثر فقد أصبحت محاسبة المسئولية Accountability Accounting أو المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Societal Responsibility Accounting هي الأكثر انتشار وسيادة.

كما أن المحاسبة كنظام للقياس والتقرير عن المعلومات يمكن أن ينظر إليها من جهة أخرى على أنها تغطى كل من نشاط الاقتصاد الكلى والجزئي ،

ولذلك فهناك ثلاثة فروع منطقية هي محاسبة المشروع أو الشركات Business or Enterprise Accounting والمحاسبة الحكومية Accounting Government، بالإضافة إلى المحاسبة القومية National Accounting ، ومن ناحية ثالثة فقد عبرت أدبيات المحاسبة عن وجهة النظر القائلة بان نظرية القرار Decision Theory تمثل جذور نظرية المحاسبة ، وطبقا لذلك فهناك ثلاثة مستويات رئيسية للنظرية ، تلك المستويات هي :-

1- النظريات الهيكلية أو التركيبية Structural or Syntactical Theories

2- النظريات التفسيرية Interpretational or Semantical Theories

3- النظريات السلوكية أو البراجماتية Behavioral or Pragmatic Theories

ذلك التبويب يعتبر مفيدا حيث يعتمد بصفة رئيسية على التنبؤ Prediction وتطبيقا لذلك يمكن بيانه على النحو التالى :-

1- نظريات تحاول تفسير الممارسات المحاسبية المعاصرة والتنبؤ بكيفية رد فعل المحاسبين لأوضاع معينة ، أو كيفية أعدادهم تقارير عن أحداث معينة. وترتبط هذه النظريات بهيكل عملية جمع البيانات والتقارير المالية . ويمكن أن تسمي هذه النظريات بالنظريات التركيبية Syntactical Theories ، أو النظريات الهيكلية أي المرتبطة بهيكل المحاسبة وإطارها .

2- نظريات تركز على العلاقة بين ظاهرة ما (شئ أو حدث) والرموز التي تعبر عنها ، ويشار إلى هذه المجموعة من النظريات على أنها النظريات التفسيرية Semantical Theories .

3- نظريات تؤكد على تأثير التقارير والقوائم المالية على سلوك متخذي القرارات ، ويشار إليها على أنها النظريات السلوكية Behavioral Theories.

النظريات الهيكلية Structural Theories

يحاول ذلك النوع من النظريات أن يشرح التطبيقات والممارسات المحاسبية الجارية ، وان يتنبأ بكيف يتصرف المحاسبون ويستجيبون لمواقف معينة ، أو كيف يقومون بالتقرير عن أحداث محددة . ترتبط تلك النظريات بهيكل عملية جمع البيانات و إعداد التقارير المالية Structure of the Data Collection Process and Financial Reporting ، ويطلق على تلك النظريات أيضا مصطلح النظريات التركيبية Syntactical Theories والتى تتعلق ببناء وبتحديد قواعدها .

أن معظم الدراسات تعتبر مجرد توصيف للممارسات المحاسبية ، وقد تم النظر إلى أعمال الأدبيات المحاسبية في منتصف الستينات على إنها مناقشات مميزة للأطر النظرية للممارسة المحاسبية التقليدية ، أن النظريات التي تشرح الممارسات المحاسبية تعتبر مرغوب فيها للحصول على بعد نظر كبير عن الممارسة الحالية ، كما إنها تتيح تقييم اكثر دقة للنظرية التقليدية ، بالإضافة إلى أنها تسمح بتقييم الممارسات القائمة التي لا تتناظر مع النظرية التقليدية . تلك النظريات لا يمكن اختبارها لتبين ما إذا كانت يمكن أن تتنبأ فعليا بما يمكن المحاسبون فعله أولا.

النظريات التفسيرية Interpretational or Senantical Theories

تركز تلك النظريات على العلاقة بين الظاهرة (الشي أو الحدث) والمصطلح أو الرمز الذي تمثله .

أن الهيكل المحاسبي على الرغم من أن تكوينه يتم منطقيا إلا انه لا يحمل تفسيرات ذات مغزى إذا لم تكن الرموز أو الكلمات الممثلة للتوصيفات أو القياسات مرتبطة تجريبيا بالظاهرة في العالم الواقعي . ويجب أن يتم إعطاء عناية كبيرة لعمل تأكيد بان تفسيرات المفاهيم عن طريق المحاسبين هي نفس التفسيرات التي يتم عملها عند إعداد القوائم والتقارير المالية . وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتقديم تفسيرات ذات مغزى للمصطلحات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية ، وهي تعتبر خطوة مرغوبة ، وتلي ذلك عديد من المحاولات لتفسير المبادئ المحاسبية لشركات الأعمال .

وقد أفادت أدبيات المحاسبة وجود معاني مختلفة للمصطلحات والمفاهيم اعتمادا على إدراكهم للمستخدمين والبيئة ، على سبيل المثال مفهوم الدخل المحاسبي Accounting Income . ففي ظل نظام القيد المزدوج حيث يعتبر التخصيص هو الأساس يتم تحديد الدخل (المحاسبي) بعد تعديل البنود غير النقدية على سبيل المثال الإهلاك والاستنفاذ وما إلي ذلك ، بينما في ظل أساس التدفق النقدي للمحاسبة فان بنود التخصيص يتم تجاهلها كاملة . حتى بتطبيق نفس المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموما فان المحاسبين المختلفين سوف يحددون أرقام مختلفة من الدخل عن نفس البيانات، وبالمثل فان كثير من البنود الأخرى على سبيل المثال فإن قيمة الأصول غير الملموسة والسعر السوقي الجاري تخضع لتفسيرات مختلفة عن طريق مستخدمين مختلفين ، فليس فقط التعريفات هي التي يجب أن يتم إعطاءها عن طريق معدي التقارير المالية التفسير . أن نظرية المحاسبة تهدف إلى إعطاء تفسيرات ذات مغزى لتلك المفاهيم ، وهى أيضا تقوم بتقييم الإجراءات المحاسبية البديلة في ضوء تلك التفسيرات . ويمكن أن يتم التحقق من

الـــنظريات التفسيرية من خلال الدراسات البحثية التجريبية لتحديد ما إذا كان مستخدموا المعلومات المحاسبية يفهمون ويفسرون على نحو صحيح إجراءات المعلومات بمعناها المستهدف .

ولذلـــك فان دور النظريات التي تؤكد على التفسير يتمثل في إيجاد وسائل لتحقـــيق قـــدرة المعلومات المحاسبية على أن يتم تفسيرها في ضوء الملاحظة والخبرة البشرية .

النظريات السلوكية (البراجماتية) Behavioral or Pragmatic Theories

تؤكـــد تلـــك النظريات على الآثار السلوكية أو التأثيرات الموجهة للقرار للتقارير والقوائم المالية .

وقـــد سـبق الإشـــارة على أن المحاسبة اصبح ينظر إليها الآن على أنها مجـــرد عملـــية Process للقـــياس والتقرير عن المعلومات للمستخدمين سواء الداخليـــن أو الخارجيين . ومنذ عام 1945 تم التحقق من أن المحاسبة تعتبر مفـــيدة ليس فقط في مجرد تقييم نتائج الأداء السابق وإنما أيضا فإنها اكثر فائدة فـــي اتخـــاذ القـــرار عـــن طريق الإدارة والمساهمين والدائنين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين والحكومات والأطراف الأخرى ، أن هدف المحاسبة الآن لا يتمـــثل فقـــط فـــي توفـــير معلومات للإدارة لاتخاذ القرارات فهناك جهات خارجـــية مهـــتمة بالإضـــافة لمجموعات أخرى من الأفراد أيضا يتم إمدادهم بمعلومات ضرورية وفى توقيت مناسب لاتخاذ القرارات الرشيدة . أن التركيز يتمـــثل فـــي ملائمة المعلومات التي يتعين توصيلها إلى متخذي القرار وسلوك المستخدمين المختلفين كنتيجة لعرض المعلومات المالية ، على سبيل المثال يتم بـــذل مســـاعي لاكتشـــاف المـــدى الذي خلال تعكس أسعار الأوراق المالية

Security Price تماما وعلى الفور كافة المعلومات المتاحة وما هو تأثير توفير معلومات معدلة بالأسعار Price – Adjusted Accounting Information أثناء التضخم على مستخدمي القرار ، ولذلك يمكن النظر إلى أنه في الأوقات الحديثة تم التأكيد على التوجه نحو التوصيل والقرار – Communication Decision Orientation في تطوير النظريات المحاسبية .

أن المخل السلوكي لنظرية المحاسبة مازال في مراحل بداية النشوء إلا أن هناك نطاق كبير وحاجة متزايدة لتطوير النظريات التي لديها توجه نحو نفعية القرار Decision Usefulness Orientation . وقد قام الباحثون فيما سبق بإجراء دراساتهم عن الأهداف الأساسية للمحاسبة (على سبيل المثال إيضاح المفاهيم رقم (4) الصادر عن طريق APB ، والإيضاح رقم (1) لمفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) . وقد تم بذل محاولات للبحث عن إجابات عن المشاكل الأساسية على سبيل المثال من هم مستخدمي القوائم المالية المنشورة ؟ وما هي نوع المعلومات المحددة المطلوبة عن طريق مجموعات المستخدمين العديدة ؟ . وهل أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجات كافة أنواع المستخدمين ؟ ، أو هل هناك حاجة لوجود قوائم مالية مختلفة لأنواع مختلفة من المستخدمين ؟ ، وما هي المشاكل التي سوف يتم الارتباط بها ؟ ، ويتعين أن يتم إجراء مزيد من الأبحاث في كثير من المجالات السلوكية الأخرى ، ولذلك فان النظريات السلوكية تحاول أن تقوم بقياس وتقييم الآثار الاقتصادية والسلوكية والاجتماعية للإجراءات المحاسبية البديلة وأساليب أعداد التقرير .

1/3/2 أسس نظرية المحاسبة Foundations of Accounting Theory

أن الأســس النظرية لنظرية المحاسبة يمكن أن يتم مناقشتها من زاويتين همَا:-

1- طبيعة النظرية Nature of Theory .

2- جذور النظرية المحاسبية Roots of Accounting Theory .

وقد سبق وان تم مناقشة طبيعة النظرية فى بداية ذلك الفصل ، ومن ثم سوف يتم مناقشة جذور نظرية المحاسبة . والتي يمكن إيجادها من خلال الآتي:-

1- نظرية القرار Decision Theory.

2- نظرية القياس Measurement Theory

3- نظرية المعلومات Information Theory

نظرية القرار Decision Theory

ركز المحاسبون لمدة طويلة من الزمن انتباههم على قياس الأرباح (نظرية الدخــل Income Theory) ، ولكن في الأربعة عقود السابقة كان التركيز على ما يلي : -

a- الاتجاهات الاجتماعية المتغيرة .

b- التطويرات في التكنولوجيا .

c- الطرق الكمية .

d- المعلومات السلوكية .

حيث يتم الربط بين كل تلك الاتجاهات لتحويل الاتجاه نحو نظرية القرار (بدلا من نظرية الدخل) . أن الغرض الجوهري للمحاسبة الآن يتمثل في توفير معلومات لاتخاذ القرار . وفى ذلك الاتجاه السابق ذكره فإن كل من الطرق الوصفية Descriptive (كيف تم اتخاذ القرارات بالفعل) والطرق المعيارية Normative (كيف ينبغي أن يتم اتخاذ القرارات) يتم تطبيقها واستخدامها .

أن القرارات وعملية اتخاذها ترتبط بالمستقبل ، وعادة ما تكون المعلومات مطلوبة عند كل مرحلة من عملية اتخاذ القرار . وتساعد نماذج القرار الرياضية عموما المحاسب في مجال التعامل مع تلك الوظيفة .

أن عملية اتخاذ القرار لها وجهين هما :

1- حل المشاكل .

2- والتنبؤ .

أن التتابع المنطقي للأحداث في عملية اتخاذ القرار يتمثل في الآتي :-

1- الاعتراف بالمشكلة بمعنى مدى وجود حاجة لاتخاذ قرار .

2- تحديد كافة الحلول البديلة للمشكلة .

3- جمع كافة المعلومات الملائمة لتلك الحلول البديلة .

4- تقييم وترتيب مدى أحقيات وأولويات الحلول البديلة .

5- اتخاذ قرار بشأن أفضل حل بديل .

6- التحقق من صحة القرار باستخدام أسلوب التغذية العكسية للمعلومات .

فإذا ما تم تبنى عملية اتخاذ القرار بتلك الوسيلة فإن القرار سوف يكون رشيدا ، وخلاف ذلك سوف يترتب على ذلك اتخاذ قرارات غير رشيدة .

نظرية القياس Measurement Theory

يعبر القياس عن تخصيص قيم رقمية تمثل خواص محددة لمجموعة الأشياء أو الأحداث المختارة . وتشير الخاصية Attribute إلى جوانب من أحد العناصر التي يتم تحديدها أو قياسها كميا على سبيل المثال التكلفة التاريخية أو العوائد التاريخية ، التكلفة الجارية أو العوائد الجارية ... الخ. أن الخاصية attribute أو الصفة هي مفهوم أضيق من القياس Measurement، والذي لا يتضمن فقط تحديد الخاصية التي يتم قياسها و إنما أيضا تشمل اختيار نطاق أو وحدات للقياس (على سبيل المثال وحدات من النقود أو وحدات ذات قوة شرائية ثابتة) .

أن اتخاذ القرار الرشيد يعتمد على معلومات أو بيانات ، وهذا وتتعامل نظرية القياس مع مشكلة تقييم أو تقدير البيانات حتى يمكن القول بان أهميتها النسبية قد تم تحديدها على نحو سليم وأنها تم عرضها على نحو دقيق . أن القياس المحاسبي يجب أن يمثل الحقيقة ، ويجب أن يكون القياس ملائما ونافعا وهناك ثلاثة مشاكل للقياس هي : –

1– ما هي الأحداث أو الأشياء التي يجب أن يتم قياسها ؟

2– ما هو المعيار أو النطاق الذي يجب أن يتم استخدامه .

3– ما هي الأبعاد التي يجب أن ترتبط بوحدة القياس .

أن الأشياء أو الأحداث المختارة للقياس يجب أن تعكس أهداف قرارات الأعمال بوضوح وبدون أي عشوائية . وأن الوحدات النقدية أو نطاق القياس في القوائم المالية في الممارسة الحالية تعتبر وحدات نقود طبيعية ولا يتم تعديلها مقابل التغيرات في القوى الشرائية للنقود خلال الزمن .

أن نطاق القياس الأمثل سوف يكون ذلك النطاق الذي يكون مستقرا خلال الزمن وفي ظل المعدلات المنخفضة للتغير في القوى الشرائية العامة (التضخم أو الانكماش) فان الوحدات الاسمية للنقود تكون مستقرة نسبيا ، أيضا فان عرض واستخدام القوائم المالية يكون ابسط مع استخدام الوحدات الاسمية مقارنة بغيرها من وحدات القياس على سبيل المثال وحدات القوة الشرائية العامة الثابتة . عموما أن وحدة القياس يجب أن تكون دقيقة وقابلة للاعتماد عليها .

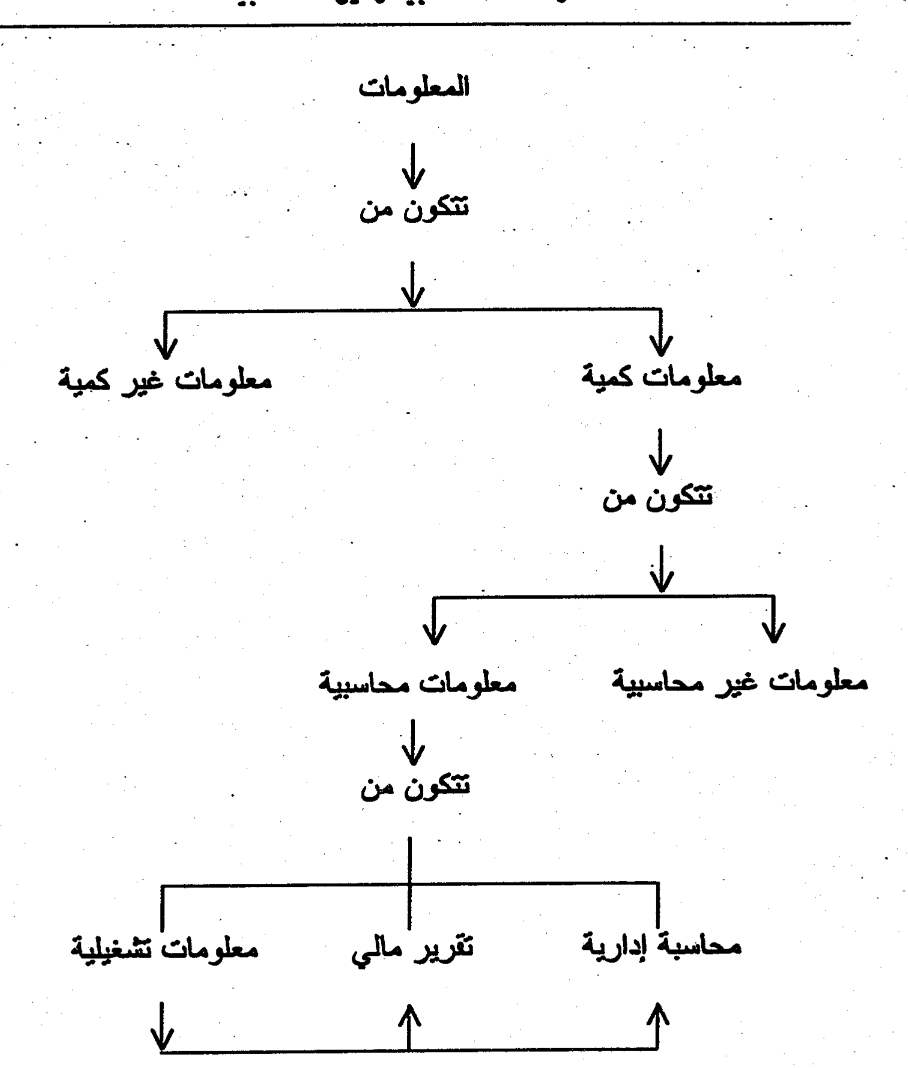
وعلى الرغم من أن القياس يجب أن يكون ذو درجة عالية من القدرة التنبؤيه . إلا أن اتجاهات المحاسبين التقليديين لاسيما في ظل الاقتصادية النامية مازالت تسير على نظام المحاسبة الوكالية ، فهي لا يتم إعدادها لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية التي ستكون مفيدة في عملية اتخاذ القرار . لذلك فإن المستخدمين الخارجيين يضطرون لان يظلوا مقتنعين بالمعلومات الماضية لأغراض القيام بالتنبؤات . بوجه عام فإن العرف المحاسبي في الوقت الحالي يضع عوائق شديدة للتقدم في هذا المقام .

نظرية المعلومات Information Theory

أن المعلومات هي عبارة عن حقائق أو بيانات أو ملاحظات أو فهم أي شي آخر يضيف إلى المعرفة **Knowledge** ، أن عدد 1000 لا يعتبر من المعلومات ، إلا أن وجود 1000 جدول في أحد الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح في تاريخ 30 يونيو 2003 يعتبر معلومات . أن المحاسبة هي أحد أنواع المعلومات كما هو يتضح من الشكل البياني رقم (1/2) .

شكل بياني رقم (1/2)

المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية



أن الغـــرض مــــن المعلومات هو تمكين المنظمة من التوصل إلى وسيلة تحقيق أهدافها عن طريق استخدام مواردها ، بمعنى البشر والموارد والمعدات والآلات والأمـــوال ، وفــــي ظل أدبيات المحاسبة الحالية فإن المعلومات ينظر إلـــيها أيضـــا علــــى أنها موارد Resource ، ومن هنا فإن نظرية المعلومات تـــدرس مشكلة استخدامها الكف . وعموما فإن كفاءة استغلال المعلومات كأحد المـــوارد يتم قياسها عن طريق مقابلة تكاليف إنتاج المعلومات بعوائدها . حيث أن التكلفة يجب أن تكون أقل من تلك العوائد، وتتضمن التكاليف عموما جمع، وتشغيل ، وتوزيع مخرجات المعلومات.

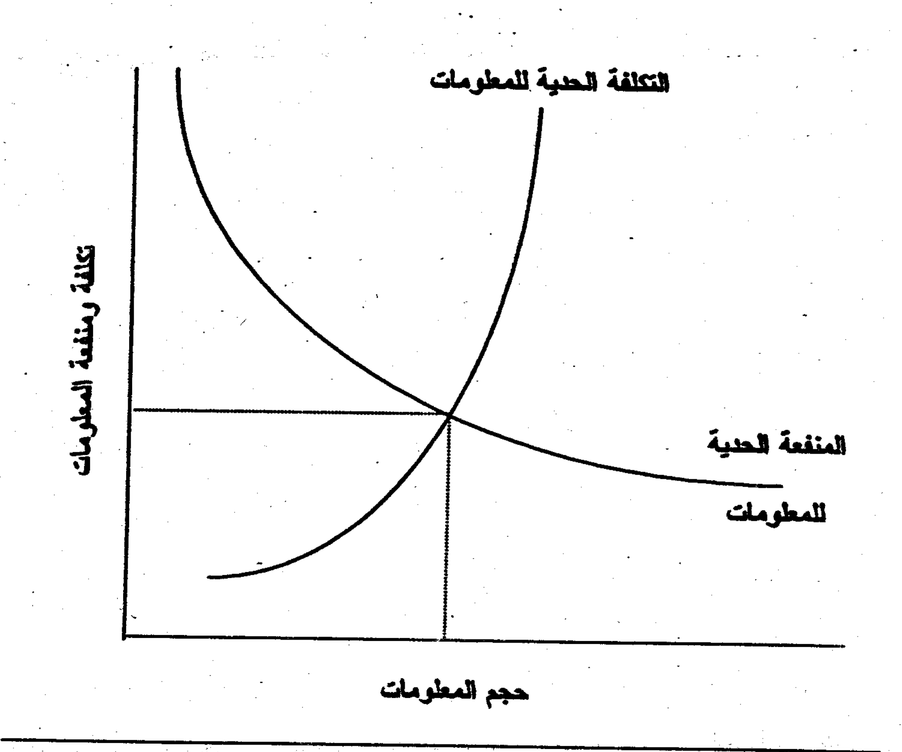
أن التكالـــيف الكلـــية لإنتاج المعلومات تزيد مباشرة مع حجم المعلومات الموزعـــة (بالأحرى فإنها تسرع عند معدل معجل معين بسبب الحاجة لمزيد مــــن أعضاء فريق العمل وأجهزة الكمبيوتر والتشغيل الإلكتروني للبيانات وما إلـــى ذلـــك ...) ، لذلك فان التكلفة الحدية Marginal Cost لإنتاج المعلومات تميل إلى الزيادة مع زيادة حجم مخرجات المعلومات .

أن المشكلة الهامة التي ينبغي حلها عن طريق الإدارة تتمثل في انه بسبب أن المعلومـــات الإضافية Additional Information تتضمن زيادة كبيرة في الـــتكلفة بشكل متناسب . فهل يجب أن يتم الاحتفاظ بمخرجات المعلومات عند حدهـــا الأدنــــى عن طريق المحاسب ؟ ، ويقترح التحليل عموما أن المحاسب يجـــب أن يهـــتم بشـــكل اقـــل بتدنيه تكاليف المعلومات ويهتم أكثر باكتشاف المســـتوى الأمـــثل لإنتاج المعلومات ، ومن الناحية النظرية من السهل أن يتم مساواة المنفعة الحدية Marginal Utility مع التكاليف الحدية لإنتاج المعلومات، أمـــا فـــي الواقع التطبيقي فان الأخيرة قد تكون ممكنة أما الأولي فتعتبر مهمة اكثر صعوبة .

أيضــا فان المنفعة الحدية للمعلومات تميل إلى الانخفاض كلما تم التوسع في حجم المعلومات ، يوضح ذلك الشكل البياني رقم (1/3) .

الشكل البياني رقم (1/3)

المنفعة الحدية للمعلومات وحجم المعلومات



أن كثــير مــن المــنظمات الضخمة في البلاد النامية تواجه مشكلة زيادة الإفــراط في المعلومات ، أن قيمة المعلومات the Value Information تكمن فــي اســتخدامها النهائــي . بمعنى وضوحها للأشخاص متخذي القرار ومدي ملاءمــتها لــتلك القرارات . أن حجم المعلومات الذي يقوم المحاسب بتوفيره

يجـــب أن يتم تحديده في ضوء فعاليتها في تخفيض عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرار ومن ثم يمكن توفير احتمال لتحقق جودة القرار .

بإيجـــاز فان نظرية المعلومات تقوم على أساس أن إنتاج المعلومات يجب أن يـــتم في ضوء تحليل الموازنة بين التكلفة والعائد (والتي في ضوئها تقاس العوائد الناتجة من عرض المعلومات ومقارنتها بتكاليف إنتاجها) .

1/4 مستويات المعرفة العلمية في المحاسبة

هـــناك بعـــض المحاســـبين الممارسين على وجه الخصوص يجدون أن المحاســـبة تعتـــبر فن يخدم إجراءات التطبيق العملي ، ويعارضون اعتبارها علما له مجاله وأهدافه وفروضه ومفاهيمه ومبادئه ، ويرون بالتالي أن البحث فـــي فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت ولا يفيد في تطوير المحاسبة ، حيـــث أن تطويرها حسب اعتقادهم يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إزاءها إلا أن تلبي حاجاتهم ، وما مبادئ المحاسبة في رأيهم إلا تعمـــيما للممارســـات العملية السائدة في أحد مراحل تطورها . ولاشك فإن تطـــور المحاســـبة حتى نهاية القرن التاسع عشر قد أيد توقف اعتبارها فنا ، حيـــث كان تطور المحاسبة يقوم أساسا على الممارسة العملية ، ومما أكد على انتشـــار فكـــرة أن المحاسبة فن هو تعريفها السائد في الخمسينات عن طريق المجمـــع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي يعتمد على أن المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث .

إلا أن المحاســـبة تعتـــبر علمـــا يتكون من عديد من المستويات المرتبطة بالـــتجريدات والتعمـــيمات ويعتمد على تقديم تفسيرات وتنبؤات من شأنها رفع المستوي المعرفى لإجراءاتها ، وعلى الرغم من عدم إمكانية الفصل بين العلم

والفــن باعتبار أن المنظور التاريخي لتطور العلوم يقوم على أن كل علم من ولــد مــن فن مناظر له ، فعلم المحاسبة قد ولد نتيجة الفن والممارسة العملية لها، وتطور ذلك العلم خلال العقود السابقة نتيجة الحاجات العملية .

فــإن المحاسـبة علــم مستقل له فروضه ومبادئه ، ويتعين تحديد طبيعة المعــرفة التــي تقدمهــا المحاسبة ، ولن يتأتى ذلك بدون استعراض مراحل ومستويات المعرفة الأربعة التالية : (a) مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل، (b) مــرحلة وضع الفروض والتفسير ، (c) مرحلة التنبؤ والتحقق من ضمن الفــروض ، (d) مرحلة وضع النظرية ، وتظهر تلك المراحل في كافة أنواع العلوم بشكل متتالي .

(a) مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل

ظلــت المحاسـبة قــرونا طويلــة مــن الزمن مهتمة بإجراءات التطبيق والممارســات العملــية دون الاهــتمام بصورة منظمة بتكوين مفاهيم محاسبية محــددة الدلالة أو بتفسير مغزى تلك الإجراءات . إلا أنه منذ الثلاثينات جرت محــاولات لتحديد مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بهدف خلق لغة محاسبية .

حيــث كــون المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1949 لجنة المصــطلحات المحاســبية التــي ساهمت بشكل فعال في تحديد مجموعة من المفاهــيم المحاســبية – على سبيل المثال مفهوم الإيراد والتكلفة والمصروف والأصول والخصوم ، وبعد ذلك استمرت جهود تحديد المفاهيم المحاسبية حتى الوقــت الحاضــر ، حيث أشار البيان رقم (4) الصادر عام 1970 عن طريق المجمــع الأمريكــي للمحاســبين القانونيين بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاســبية التــي تحكــم القوائم المالية للشركات ، وكذلك فقد أصدرت لجنة

معايير المحاسبة الدولية IASC في التسعينات الإطار النظري لإعداد وعرض القوائم المالية .

عمومـــا جعلت تلك الجهود المحاسبة تتجاوز مرحلة الملاحظة والوصف والتحلــيل إلـــى تشخيص الواقع وتحديد وتقويم الإجراءات التي يتعين اتباعها إزاء مواجهة مشكلات معينة .

(b) مرحلة وضع الفروض والتفسير

يقـــوم الجانــب التفســيري من النظرية المحاسبية في الفروض والمبادئ المحاسبية ، ومنذ القرن الرابع حاولت الأدبيات تنظير تفسير إجراءات التطبيق العملــي ، حيــث تــم وضع نظرية الملكية المشتركة **Proprietary Theory** بغــرض تفسير الإجراءات المحاسبية وشكل ومضمون القوائم المالية التي يتم إعدادهــا فـــي ظل سيطرة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، وبتعبير أخــر في الشركات التي تكون فيها الإدارة والتوجيه والسيطرة للملاك . كما تم وضـــع نظـــرية الشخصية المعنوية **The Entity Theory** لتفسير الإجراءات المحاســبية وشكل ومضمون القوائم المالية المعدة في شركات الأموال ، والتي تتسم بفصل الإدارة عن الملكية كما أن الشركة تتميز بأن لها شخصية اعتبارية قانونية ومحاسبية مستقلة ، كذلك فقد تم وضع نظرية الأموال المخصصة **The Fund Theory** التـــي تفســـر الإجـــراءات المحاسبية وشكل ومضمون القوائم المالية المعدة في المنشآت الحكومية .

وقـــد تطـــورت الدراســـات النظرية حيث حاولت أدبيات المحاسبة وضع فـــروض منطقـــية فـــي شكل مصادرات وفروض **Postulates** تصلح لتفسير الممارســـة العملـــية ، علـــى سبيل المثال دراسة مونتس في عام 1961 التي جـــاءت ضـــمن سلســـلة دراســـة في بحوث المحاسبة المنشورة عن المجمع

الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيين بعنوان المصادرات والفروض الأساسية في المحاســـبة (والتـــي تتمثل في فرض استمرار المشروع ، وفرض ثبات وحدة القياس النقدي) .

وقـــد تـــزايدت تلـــك الدراسات التفسيرية في أدبيات المحاسبة خاصة في العقـــود الأخيرة من ذلك القرن – ولاسيما محاولات وضع إطار فكري نظري يفسر إجراءات التطبيق العملي ويعمل على تطويرها حتى تتمكن المحاسبة من مواجهـــة الـــتحديات الكبـــيرة التي يفرضها تعقيد الأزمات الاقتصادية كأزمة التضخم النقدي .

(c) مرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض

أن المعلومات المحاسبية رغما أنها تقوم على الأحداث التاريخية الماضية إلا أن مـــتخذي القـــرار يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المستقبلية – على أســـاس أنها تخفض من عدم التأكد لديهم وتفسح لهم المجال لإمكانية التنبؤ في المستقبل .

وقـــد ازدادت أهمـــية التنـــبؤ لاسيما على مستوي المستخدمين الداخليين (الإدارة) حيـــث ظهـــرت المحاسبة الإدارية ، وتطورت محاسبة التكاليف ولم تصبح مجرد تكاليف تاريخية ، حيث تخدم محاسبة التكاليف المعيارية المحددة مقدمـــا أهـــداف الإدارة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء – باعتبارها تقوم أساســـا على التنبؤ بالتكلفة المتوقعة خلال الدورة المحاسبية عن طريق وضع معايـــير واقعية مستفيدة على خبرة الماضي والتجارب العملية وحسب ظروف الضـــبط المنهجـــي للـــتكلفة . وبغـــرض زيـــادة دقة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية التنبؤيه اعتمدت المحاسبة على استخدام بحوث العمليات والأســـاليب الإحصـــائية والكمية (تحليل الانحدار Regression Analysis ،

المحاكاة Simulation Models) في تحديد المعايير ووضع خطة الموازنة وتقييم الأداء .

ولأغراض المستخدمين الخارجيين (المساهمين، المقرضين، المجتمع ...) أصبحت التنبؤات الخاصة بربحية الشركات المستقبلية وأدائها المالي المتوقع يتم نشرها عن طريق المعدين ، وألزمت البورصة الشركات المسجلة أسهمها بنشر تلك التنبؤات ، كما فرض على المحاسبين القانونيين التصديق على صحة الفروض والأسس التي استندت إليها الشركة في إعداد تنبؤاتهم وتوقعاتهم (المعلومات المحاسبية المستقبلية) .

ولاشك أن أحد أبرز مداخل تكوين نظرية المحاسبة الذي يطلق عليه بالمدخل التنبؤي The Predictive Approach قد نشأ من محاولة تقييم طرق القياس المحاسبي البديلة كمقاييس الدخل مثلا ، والبحث عن مؤشر يعتمد أساسا على اختيار طريقة من بين طرق القياس المحاسبية البديلة . حيث يتم الاعتماد على قياس قابلية التنبؤ أساسا للاختيار ، وفي ضوء ذلك تعتبر الطريقة الأفضل هي التي توفر مقياس ذو قدرة تنبؤية أكبر تتعلق بحدث معين .

وقد ترتب على استخدام المدخل التنبؤي كثير من الأبحاث المحاسبية التجريبية التي تهم بإمكانية قدرة البيانات المحاسبية في تفسير الأحداث الاقتصادية والتنبؤ بها قبل التنبؤ بالمبيعات والدخل بالإضافة إلى تفسير ردود الفعل في السوق والتنبؤ بها (التنبؤ بإفلاس الشركات ، رد فعل المساهمين في بورصة الأوراق المالية) .

(d) مرحلة وضع النظرية

أن هدف نظرية المحاسبة هو تقديم أساس لتفسير الأحداث والسلوك المحاسبي والتنبؤ بهما ضمن إطار نظري شامل ، فنظرية المحاسبة كما سبق

الذكـــر تمثل مجموعة من المفاهيم المترابطة التي تمثل رؤية منظمة للظواهر تقـــوم علـــى تحديـــد العلاقات من خلال متغيرات بهدف التفسير والتنبؤ بتلك الظواهر .

وغنـــي عـــن القول فليس هناك نظرية محاسبية عامة أو شاملة ، فنتيجة لاستخدام مداخل مختلفة (كالمدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي ، والمدخل الانتقائـــي ... الـــخ) تضـــمنت أدبيات المحاسبة عديد من النظريات المتعددة والمتنافســـة ، وقـــد أكـــد علـــى ذلك لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجـــية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة في تقريرها الصادر عام 1977 بعـــنوان إيضاح نظرية المحاسبة ومدى قبول تلك النظرية ، أن التناقص القائم بيـــن الـــنظريات المحاسبية المختلفة يعود إلى اختلافات الباحثين حول كل من تشـــخيص المستخدم وسلوكه والوسط الذي يفترض بالاستناد إليه سلوكا معينا لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية .

ومـــن خـــلال مرحلتـــي التفسير والتنبؤ في المحاسبة وفي ضوء طبيعتها يتضح أن المحاسبة قد كونت نظريات متعددة متوسطة المدى **Middle Rouge Theories** تقـــدم تفســـير علميا للظواهر والإجراءات المحاسبية وتشكل بالتالي قاعدة أساسية للتنبؤ وتفيد في ترشيد إجراءات وممارسات التطبيق العملي .

فـــنظرية المحاسبة هي مجموعة من المبادئ المترابطة والتي توفر إطار مرجعي **Frame of Reference** يمكن من تقييم الممارسات المحاسبية كما أنها ترشـــد إلـــى تطوير الممارسات المحاسبية الجديدة ، من هنا يتضح أن نظرية المحاسبة تمثل قاعدة للتفسير والتنبؤ .

وتتضمن نظرية المحاسبة العناصر الثلاثة التي تقوم عليها أية نظرية هي:

(a)كــتابة الظواهر بالشفرة Encoding عن طريق تمثيلها أو التعبير عنها رمــزيا بدلالــة معيــنة – أي وفقا لعلامات أو رموز محددة ، حيث اعتمدت المحاســبة مــنذ بداياتهــا الأولي على النسق ذو العلامات المحددة Semiotic System بإدخالهــا مفهــوم المديــن والدائــن في دفاتر اليومية ومنه وله في حسابات الأستاذ .

(b) التركيب وفقا للقواعد . حيث أن الأسلوب المحاسبي لتحديد الربح من خلال تصوير الحسابات الختامية يمثل قواعد لتحويل العلامات المحاسبية.

(c) النقل أو التحويل بالعودة إلى ظواهر عالم الواقع .

ولا شــك أن المحاسبة قد كونت مصطلحات تركيبية خاصة بها ذات دلالة معيــنة ، كما أنها تستخدم قواعد تحويل للأحداث الاقتصادية والمعاملات (في شكل من حــ/ ، إلى حــ/) .

هذا ولم تنجح المحاولات التي بذلت لتكوين نظرية مقبولة ومتعارف عليها عمومــا للمحاســبة ، وذلــك بســبب وجــود افتراضــات ومنهجيات مختلفة ومســتخدمين متعدديــن . بالأحرى هناك كثير من النظريات والأطر الفكرية الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي . وكما سبق الذكر فانه حتى الوقت الحالي تركــز التأكــيد علــى المدخــل الوصفي / الإيجابي Descriptive / Positive Approach لتكوين نظرية المحاسبة ، وقد تميزت المنهجية التي تم تبينها بأنها اســتقرائية Inductive ، وقد تركز التأكيد على الممارسات المحاسبية وفي هذا الصدد تم الإشارة إلى ما يلي :-

" أن النظريات العلمية توفر توقعات أو تنبؤات معينة بخصوص الظاهرة، وعندما تحدث تلك التوقعات فأنها يقال عليها بأنها تؤكد أو تثبت النظرية . أما

عـندما تحـدث نـتائج غير متوقعة فأنها تعتبر أمور شاذة خارجة عن القياس والتي قد تتطلب بشكل فعلى تعديل النظرية أو بناء نظرية جديدة لها ".

لذلك يجب أن تبرر النظرية أو تنفذ التطبيقات القائمة ، كما يجب أن تبرر أو تدحـض التطبـيقات القائمـة ، ولاشـك أن ذلك يتم تطبيقه على النظرية المحاسـبية أيضا . أن نظرية المحاسبة يجب في ضوء ذلك أن تكون نتيجة أو محصلة لكل من عملية بناء النظرية بالإضافة إلى عملية التحقق من النظرية . أن أي نظـرية محاسـبة يجب أن تشرح وتتنبأ بالظواهر المحاسبية . وعندما تحدث مثل تلك الظواهر يمكن التحقق من النظرية ، فإذا ما فشلت النظرية في تولـيد نـتائج مـتوقعة ، فإنها يتم إحلالها عن طريق نظرية أفضل Better Theory . علـى سـبيل المـثال تـم بـذل محاولات لإحلال محاسبة التكلفة التاريخـية Historical Cost Accounting نتيجة وجود معدل مرتفع للتضخم عن طريق محاسبة التكلفة الجارية Current Cost Accounting (في المملكة المـتحدة) أو أي نـوع آخـر أنـواع من محاسبة الإحلال Replacement Accounting .

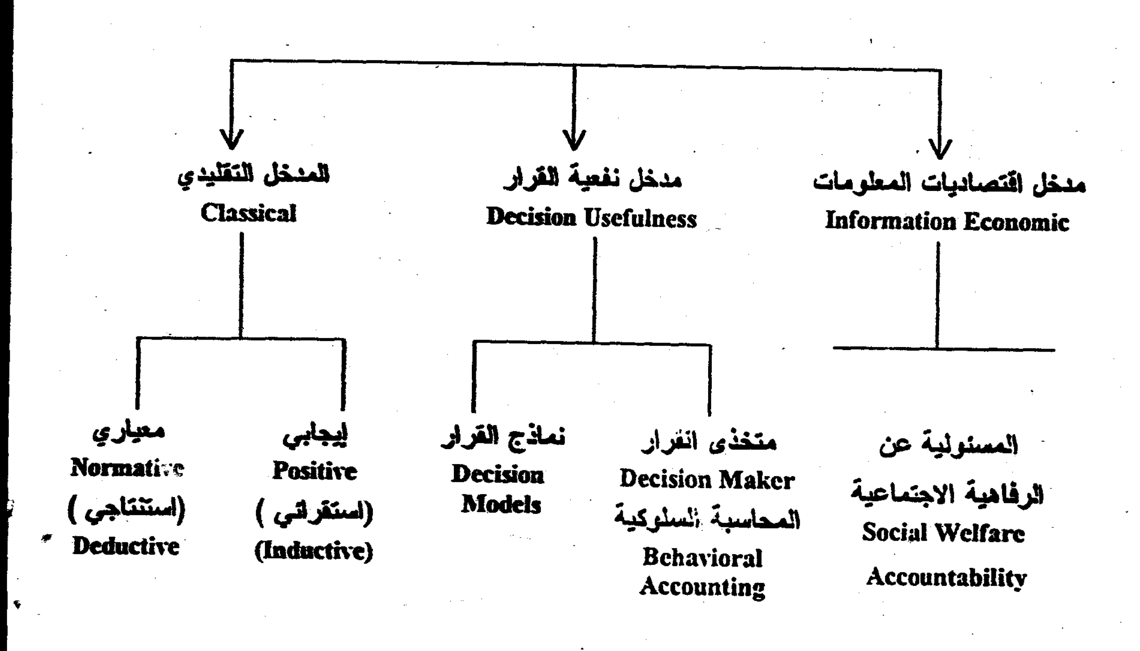
إلا أن ذلك الخط لم يتم اتباعه بدقة في المحاسبة رغما عن ذلك ، حيث تم اسـتخدام مدخلين بدلا من ذلك هما المدخل التقليدي Traditional Approach والمدخـل الجديـد New approach ، فـي ظل المدخل التقليدي لبناء نظرية المحاسبة يتم اعتبار كل من التطبيق (الممارسة) والتحقق المحاسبي مترادفين بيـنما في ظل المداخل الجديدة لبناء نظرية المحاسبة تم بذل محاولات للتحقق منطقـيا وتجريبيا من النظرية . أن بناء نظرية المحاسبة تنبع من الاحتياجات الخاصة بتوفير منطق لما يفعله المحاسبون أو لما يتوقع أن يفعلوه ، ولذلك فان

عملـية بـناء نظـرية للمحاسـبة يجب أن يتم إتمامها عن طريق التحقق من النظرية أو التحقق من صحة النظرية **Theory Verification or Validation**.

ويكـون مـن الأهمية بمكان استعراض مختصر لما أصدرته لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية في إيضاحها عن نظرية المحاسبة على النحو الموضح في الشكل رقم (1/4) .

شكل رقم (1/4)

المداخل السائدة لتكوين نظرية المحاسبة



ويجـب الإشارة إلى أن تلك المداخل ليست مستقلة عن بعضها البعض ، حيـث قـد يـتم اسـتخدام أكثر من مدخل واحد في تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية .

كمـا أن المداخـل الجديدة مازالت في مرحلة التطور ، وسوف تأخذ وقتا قـبل أن يـتم قبولها عن طريق العالم المحاسبي ، وبسبب التغيرات في البيئة وتطـور الأساليب الحديثة المتقدمة لتحليل وتفسير المداخل القديمة فسوف يتم إحلالها عن طريق أساليب جديدة خلال فترة زمنية معينة .

5/1 المداخل التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة

The Traditional Approaches to Formulate Accounting Theory

عـند البحـث في طبيعة النظرية المحاسبية يتعين الاعتراف بعدم وجود نظـرية محاسبية شاملة ، حيث أن الواقع يظهر نظريات محاسبية صغيرة أو متوسـطة المدى **Middle Range** ، وأن هذه النظريات المختلفة المتنافسة قد نجمت عن استخدام مداخل مختلفة .

هـذا ويمكن تصنيف المداخل المختلفة لتكوين نظرية محاسبية إلى مداخل تقلـيدية قديمة نسبيا والتي لاقت قبولا كبيرا ، ومداخل حديثة نسبيا مازالت قيد المناقشـة والتطوير . وتنقسم المداخل التقليدية بدورها إلى مداخل غير نظرية ومداخل نظرية شاملة وجزئية متوسطة المدى على النحو التالي :-

(1) مداخل غير نظرية

(a) المدخل البراجماتي .

(b) المدخل السلطوي .

(c) مدخل نظرية الحسابات .

(2) مناهج نظرية شاملة

(a) المنهج الاستقرائي .

(b) المنهج الاستنباطي .

(3) مداخل نظرية متوسطة المدى ، وجزئية

(a) المدخل الأخلاقي .

(b) المدخل الاجتماعي .

(c) المدخل الاقتصادي .

(d) المدخل الانتقائي .

(1) مداخل غير نظرية :

تعانـــي المداخل غير النظرية – كما توضح تسميتها – من غياب الأسس الـــنظرية ، أو الإطـــار النظري الذي يسمح بمعالجة منظمة وشاملة للمشكلات وبتقيـــيم الحلـــول المطروحة مع خلق اتجاه نحو التطوير . ولعل أهم المداخل غـــير الـــنظرية هـــي المداخل الثلاثة التالية : المدخل البراجماتي ، والمدخل السلطوي ، ومدخل نظرية الحسابات .

(a) المدخل البراجماتي Pragmatic Approach

يتسم المدخل البراجماتي لتكوين نظرية المحاسبة بأن الحلول والإجراءات المحاسـبية المقـترحة يجب أن تنسجم وتتطابق مع ممارسات عالم الواقع وأن هـذه الحلـول والإجـراءات يجـب أن تكـون مفيدة . ويتم اختيار المبادئ والإجـراءات والمعلومـات المحاسـبية وفقـا لمدى فائدة استخدامها ، أي أن المعلومـات بشـكل عـام يجب أن تكون مفيدة لمتخذي القرارات . ووفقا لهذا المنظور فإن بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة والذي اقترح معيار المنفعة

وقابليـة الإجـراء والتحقيق بديلا عن مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة قد اعتمد المدخل البراجماتي في تكوين النظرية [1].

أن ذلك المدخـل يقوم على تكوين نظرية تتفق مع ممارسات وتطبيقات الواقـع الحقيقي ، ففي ظل ذلك المدخل فإن الأساليب والمبادئ المحاسبية التي تـم تبنيها يتعين أن تكون نافعة للمجموعات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسـبية ، كمـا أنهـا يجب أن تكون ملائمة لعمليات اتخاذ القرار ، فذلك المدخل يعتبر منهج للمنفعة Utility Approach حيث أنه يحاول أن يقدم حلول تطبيقية .

(b) المدخل السلطوي الرسمي Authoritarian Approach

يسـتخدم ذلـك المدخـل لتكويـن نظرية محاسبية عن طريق الاتحادات والتنظـيمات المهنـية – مثل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز أو المجمـع الأمريكـي للمحاسبين القانونيين ، والمنظمات شبه الحكومية – مثل لجـنة تنظيم وتداول الأوراق المالية (البورصة) SEC وهيئة معايير المحاسبة المالـية FASB ، وهيـئة معايـير المحاسبة الحكومية GASB – التي تصدر تعليماتها وقراراتها لتطبق بسلطة القانون أو الهيمنة على الممارسة الجارية .

---

[1] البراجماتية حركة فلسفية ظهرت في بدايات القرن الحالي في أمريكا وارتبطت خاصة بأسماء وليام جيمس (W.James) وجون ديوي (J.Dewey) وشيلر (F.G.S.Schiller) وبيرس (Ch. Peirce) . ورغم اختلافات المذكورين ، فقد اتفقوا على معارضة أي نوع من مذهب المطلق ، ولاسيما المثالية المطلقة. وتنطلق البراجماتية في خلفيتها الفلسفية من السعي إلى زيادة رفاه وسعادة الفرد أو المجتمع باعتماد معيار المنفعة أو الفائدة العملية دون وجود أسس نظرية لتحقيق ذلك ، وتركز البراجماتية على النقاط التالية (a) أن معاني الأفكار كلها إنما تكون في نتائجها العملية . (b) إن وظيفة الفكر هي أن يكون أداة للتكيف ومرشدا للسلوك . (c) أن المعيار الأول للحقيقة هو النتائج العملية للاعتقاد .

أن ذلــك المدخل يتكون من إصدارات ونشرات Pronouncement لتنظيم الممارســات والتطبــيقات المحاسبية ، ففي ظل البلاد المتطورة فإن تطبيقات المحاســبة والــتقرير المالي يختلفان بشكل كبير ، وذلك المدخل له خصائص ومنفعته الخاصة حيث يحاول أيضا أن يوفر حلول عملية .

لا يوجــد حد فاصل بين المدخل البراجماتي والمدخل السلطوي ، فغالبا ما يــتداخل المدخــلان وتستخدم التسميات كمترادفات . فمن الواضح أن المدخل الســلطوي يســعى أيضا مثل المدخل البراجماتي إلى إصدار حلول وإجراءات عملــية مفيدة وقابلة للإجراء أو التحقيق . فكلا المدخلين ينطلق من أن نظرية المحاســبة والإجــراءات الناجمة عنها يجب أن تكون نافعة وأن معيار المنفعة هــو الــذي يشكل هيكل ومضمون القوائم المالية ويمثل بالتالي أداة الربط بين النظرية والواقع .

ورغمــا عن ذلك لم يحقق كل من المدخل البراجماتي والمدخل السلطوي نجاحــا فــي تكوين نظرية محاسبية . فرغم أن المدخل البراجماتي قد نبع من الســلطات المحاســبية في الماضي ، حيث أشارت الأدبيات الى أن محاولات إزاحــة أو علــى الأقــل تخفيض التنافس بين الإجراءات والمبادئ المحاسبية المقــبولة فــي الحــياة العملية مازالت غير مرضية كما أنه من الواضح الآن استنادا إلى خبرة الماضي أن المدخل البراجماتي وحدة لن يحل مشكلة التنافس بيــن المبادئ المحاسبية المقبولة . ومع ذلك فإن المحاولات العملية البراجماتية أو الســلطوية يجب ألا تستبعد لأنيا غير نظرية ، فالمداخل العملية ضرورية لأية نظرية ذات فائدة إجرائية Operational Utility .

(c) مدخل نظرية الحسابات " Theory of Accounts "

يعتبر ذلك المدخل أحد فروع المدخل البراجماتي أو العملي . حيث ارتكز مدخـل نظـرية الحسابات على ترشيد وعقلنة أسلوب مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج منذ كتاب لوقا باسيولي 1494 .

إن مدخـل نظـرية الحسـابات يرشد اختيارات الإجراءات والممارسات المحاسـبية ، وذلـك انطلاقا من مفهوم المحافظة على المعادلتين المحاسبيتين الأساسيتين: معادلة الميزانية الأصول=(الخصوم + حقوق صاحب المشروع) ، ومعادلة الربح المحاسبي الربح المحاسبي = (الإيرادات – المصروفات) .

إن هاتيـن المعادلتين اللتين تمت صياغتهما في مدخل نظرية الحسابات قد قادتا التطور المحاسبي لدي المجمعات العلمية المحاسبية نحو اتجاهين مختلفين همـا :- (1) اتجـاه يركـز على الميزانية العامة أو المركز المالي للمشروع باعتـباره الأساس لخدمة المستخدمين ، (2) واتجاه يركز على قائمة الدخل . ولقـد ساد الاتجاه نحو الميزانية في بداية نشوء وتطوير المبادئ المحاسبية ثم تراجع لصالح الاتجاه نحو قائمة الدخل .

وفـي جمـيع الأحوال ، فإن مدخل نظرية الحسابات ، مثله مثل المدخل البراجماتي أو المدخل السلطوي ، يعاني بدورة من غياب الأسس النظرية .

(2) مناهج نظرية شاملة The Comprehensive Theoretical Approaches

يتكون ذلك المدخل من مدخلين هما :-

(a) المدخل الاستقرائي .

(b) المدخل الاستنباطي .

(a) المدخل الاستقرائي Inductive Method

تـم الإشـارة إلى مستويات المعرفة العلمية في العلوم المحاسبية ، كما تم تحديـد مـراحل تطـور المعـرفة - انطلاقا من المنهج التجريبي أو المدخل الاسـتقرائي في تكوين النظرية أيضا - بأربع مراحل هى : مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل ومرحلة وضع الفروض والتفسير ، ومرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض ، وأخيرا مرحلة وضع النظرية .

وانسـجاما مـع هذه المراحل الأربع يعني المدخل الاستقرائي في تكوين الـنظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة ، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا ، فإن ثبتت صحة فرض ما ، أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانونا عمليا، وإلا فقـد الفـرض قيمـته العلمية . ويتطلب هذا الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجـراء الـتجارب مـن جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة . وأنه يستخدم المدخل الاستقرائي بشكل واسع في العلوم الطبيعية ، كمـا جرت قديما وتجري حديثا محاولات لتطبيقه في العلوم الاجتماعية (علم الـنفس ، علـم الاقتصاد ، علم الاجتماع ، علم المحاسبة ...) وذلك بمحاولة التحديد Quantification للظواهر الاجتماعية وإجراء التجارب وجمع البيانات الإحصـائية للوصـول إلـى مـبادئ أو قوانين عامة عن طريق تحليل نتائج الملاحظات أو التجارب أو البيانات الإحصائية وتحديد درجة احتمال وقوعها . وبذلـك يـرى مؤيـدو المدخـل الاسـتقرائي أو أصـحاب النزعة الطبيعية Naturalistic أن دراسة المجتمع تخضع لقوانين مشابهة لتلك التي تخضع لها دراسـة الطبيعة وأن تطبيق المدخل الاستقرائي في العلوم الاجتماعية سيؤدي

إلـــى توجهها نحـــو الموضـــوعية واستبدال الكيفيات بالقياس الكمي الدقيق ووضوح لغتها ودقة مصطلحاتها .

ومن الواضح أن المدخل الاستقرائي يسمح بالتحقق من حقيقة – أي صحة أو خطأ – القضايا والمسائل المطروحة وذلك عن طريق تحقيقها تجريبيا دون الاعـــتماد علـــى قضـــايا أو مسائل أخرى مسلم بها كما هو الحال في المدخل الاســـتنباطي . فالحقيقة وفق المفهوم الاستقرائي تعتمد على ملاحظة عدد كاف مـــن الظواهر ، وكلما ازداد عدد الظواهر المدروسة ، ازدادت درجة الثقة في الاســـتدلال الاســـتقرائي . ويشبه ذلك حال القضايا والمقولات المحاسبية التي تسمح بتحديد إجراءات محاسبية محددة عن طريق الاستدلال الاستقرائي فإنها تخضـــع لقوانيـــن الاحـــتمالات وتظهر استدلالا احتماليا معينا وفق درجة ثقة معيّـــنة. بيـــنما يتضـــح أن القضـــايا والمقولات المحاسبية التي تسمح بتحديد إجـــراءات محاســـبية محددة عن طريق الاستنتاج الاستنباطي تظهر استنتاجا حتميا أو مطلقا .

لقد اعتمدت أدبيات المحاسبة على ملاحظة الممارسات المحاسبية الجارية لاقـــتراح إطـــار نظري للمحاسبة . أن الهدف الأساسي الذي يحكم الدراسات الاســـتقرائية هو تشخيص الممارسات الجارية في محاولة لترشيدها وتطويرها وليس بهدف المحافظة عليها .

وغنى عن البيان فإنه طبقا للمدخل الاستقرائي في المحاسبة يتم فى ضوء الملاحظات والقياسات الخاصة Particular Observations Measurements التوصل إلى استناجات معممة Generalized Conclusions وتأسيسا على ذلك فأن المدخل الاستقرائي فى المحاسبة يبدأ مع ملاحظة المعلومات المالية لمنشأة الأعمـــال ويـــتم التواصـــل بعـــد ذلك لتبين وجود أساس يشير إلى العلاقات

المـــتكررة الـــتى تفـــيد وجود تعميمات **Generalization** ومبادئ **Principles** للمحاسبة . ولذلك فان المعلومات المحاسبية والمالية تمثل العلاقات المتكررة ، وتـــؤدى إلى تكوين مسلمات ومبادئ ، أن المدخل الاستقرائي لتكوين النظرية يتضمن أربعة خطوات أساسية هى:-

1- ملاحظات وتسجيل كافة الملاحظات .

2- تحليل وتصنيف تلك الملاحظات لاكتشاف العلاقات المتكررة .

3- الاشتقاق الاستقرائي للتعميمات والمبادئ المحاسبية من تلك الملاحظات التى تصور العلاقات المتكررة .

4- اختيار التعميمات .

وفى ظل ذلك المدخل الاستقرائي فان حقيقة أو كذب الافتراضات يجب أن يـــتم اختـــباره تجريبـــيا ، الأمـــر الذى يتطلب ملاحظة عدد كافي من حالات العلاقات المتكررة .

وقـــد اعـــتمدت أدبيات المحاسبة على ملاحظات الممارسة المحاسبية فى اقـــتراح إطار فكرى نظرى للمحاسبة ، وقد اعتمدت الأدبيات المحاسبية ذات الصـــلة بذلـــك المدخـــل بممنطقة الممارسة المحاسبية للتوصل إلى استنتاجات نظرية .

وجدير بالذكر أنه بينما يبدأ المدخل الاستنباطي بالافتراضات العامة ، فأن تكوين الافتراضات غالبا ما يتم عملها عن طريق التبرير الاستقرائي في ضوء المعرفة والخبرة بالممارسة المحاسبية .

ويتعيـــن الذكر أيضا بأنه من أجل تطوير نظرية للمحاسبة يتم تطبيق كل من المدخلين ، حيث تشتق المبادئ عن طريق اتباع أحد العمليات الاستنباطية

Deductive Process ، فـــي حين أن الافتراضات العامة يتم تكوينها من خلال عملية استقرائية Induction Process . ويتم استخدام مزيج من المدخلين عن طريق معظم كتاب المحاسبة .

(b) المدخل الاستنباطي Deductive Method

يعتــبر المـــنهج الاســتنباطي الوجه الأخر للمنهج الاستقرائي حيث يعتبر المدخــل الاســتباطي قوامة العقل والتفكير المنطقي ، أما المدخل الاستقرائي فقوامه الملاحظة والتجربة ، وفى المدخل الاستباطي يتم الانتقال من العام إلى الخــاص، أمـــا فـــي المدخــل الاستقرائي يتم التحول من الخاص إلى العام . وبصــفة عامة فى ظل المدخل الاستنباطي ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بهـا إلى قضايا أخري تنتج عنها بالضرورة دونما حاجة لإجراء التجارب ،أى أن جوهــر هــذا المدخــل هـــو مقدمات مسلم بها ثم استخراج نتائج من هذه المقدمــات عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يسمى بالقياس . وجدير بالذكر أنـــه لا يوجـــد فى هذه الطريقة دليل حسي ملموس على صدق النتائج ، وإنما تكتســب النــتائج صــفة الصــدق إذا توفر عاملان اثنان هما :- (1) صحة المقدمات ومدى قبولها بصفة عامة ، (2) سلامة أسلوب القياس أو الاستنباط . فــإذا تطــرق الشــك إلـــى أحد هذين العاملين . كما لو كانت المقدمات غير صــحيحة أو كانـــت طريقة القياس خاطئة ، فأن الشك ينتقل بدورة إلى النتائج التي يتوصل إليها الباحث .

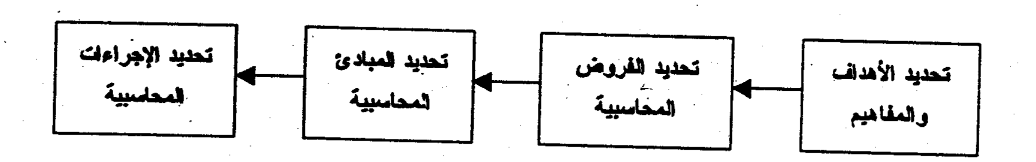
ويــبدأ المدخــل الاســتنباطي بالمقدمات الكبرى والصغرى حول الوسط المحاســبي ثـــم يشتق منها منطقيا مبادئ محاسبية تمثل دليلا أو أساسا لتطوير الإجــراءات والممارســات المحاســبية ،فإذا فرض أن المقدمات حول الوسط المحاســبي تشــمل أهــداف المحاســبة والمصادرات أو الفروض المحاسبية

Postulates معـا ، فأن الخطوات التالية اللازمة للاستنباط هي :- (1) تحديد أهـداف البـيانات والـتقارير المالـية ، (2) اختـيار المصادرات والفروض المحاسـبية ، (3) اسـتنباط المـبادئ المحاسـبية ، (4) تطويـر الإجراءات والممارسات المحاسبية استنادا إلى المبادئ المستنبطة .

ويوضـع الشـكل التالى رقم (1/5) المنهج الاستنباطي المتبع فى تكوين نظرية المحاسبة .

شكل رقم (1/5)

المنهج الاستنباطى



وفـى ظـل الـنظرية المحاسبية المكونة طبقا للمدخل الاستنباطي ترتبط الإجـراءات المحاسـبية بالمبادئ ، وهذه بدورها ترتبط بالفروض التى ترتبط بـالأهداف ، أي أن هـيكل نظـرية المحاسبة عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهـداف إلى المصادرات أو الفروض إلى المبادئ وأخيرا إلى الإجراءات ، وأن كـل ذلـك في نهاية الأمر يعتمد على مضمون أهداف المحاسبة وأهداف الـتقارير المالـية ، وأنه إذا كانت الأهداف صادقة فيجب أن تكون الإجراءات صـادقة أيضا – بافتراض صحة المدخل الاستنباطي وعلى ذلك يصبح اختيار النظرية أمرا ضروريا .

وعموما يبدأ ذلك المدخل في المحاسبة بتحديد الفروض الأساسية Basic Propositions ثم يتواصل ويتقدم لاشتقاق استنتاجات منطقية Logical Conclusions، ويؤكد ذلك المدخل على ما ينبغي أن يكون What ought to be، بعبارة اخرى يبدأ ذلك المدخل فى المحاسبة بالفروض المحاسبية الأساسية Basic Accounting Propositions (والمقدمات Premises ، ويتواصل ويتقدم ليشتق بوسيلة منطقية المبادئ المحاسبية Accounting Principles التى تعتبر بمثابة إرشادات Guides وقواعد Bases لتطوير أساليب المحاسبة) . ووفقا لذلك المدخل يتم الذهاب من العام إلى الخاص Go from the general to the particular ، وتتضمن الخطوات المستخدمة فى اشتقاق المدخل الاستنتاجى فى المحاسبة عادة ما يلى : -

1- تحديد أهداف القوائم المالية .

2- اختيار المصادرات Postulates والفروض Propositions أو المقدمات المنطقية Premises المحاسبية الأساسية .

3- اشتقاق المبادئ Principles المحاسبية .

4- تطوير الأساليب Techniques المحاسبة .

ولذلك فان التتابع يتمثل في الأهداف والمسلمات والمبادئ والأساليب . حيث يجب أن يتم تكوين أهداف المحاسبة على نحو سليم . ويتأسس الهيكل الكامل لنظرية المحاسبة على تلك الأهداف .

ويمكن اختيار النظريات الاستنباطية من خلال أربعة أمور هى :

(a) مقارنة الاستنتاجات مع بعضها البعض بهدف اختبار الاتساق Consistency الداخلى فى النسق ، أى التأكد من عدم وجود تناقض ذاتى فى النسق .

(b) البحـــث عن الشكل أو الصورة المنطقية للنظرية بهدف تحديد طبيعتها : هـــل هـــى نظـــرية تجريبيـــة أو نظرية علمية أو تمثل تحصيل حاصل Tautological ، حيـــث مـــن الممكن أن تندس قضية كاملة تنطوى على تحصـــيل حاصـــل دون أن تكتشـــف ، وهنا يوضح التحليل المنطقى أن الكاتب لا يفعل شيئا سوى أن يصرح بما كان ضمنيا فى لفظ الموضوع.

(c) إجـــراء المقارنة مع نظريات أخرى لتحديد فيما إذا كانت ستقدم مساهمة علمية تجتاز مختلف الاختبارات .

(d) وأخـــيرا اختبار النظرية تجريبيا عن طريق الاختبار التجريبى لتطبيقات نتائجها المشتقة منها .

أن الخطـــوة الأخيرة ضرورية لتحديد كيفية وقوف النظرية تجاه المطالب العملـــية ، فإذا كان تنبؤها مقبولا اعتبرنا النظرية محققة Verified فى الوقت الحالى ، أما إذا كان التنبؤ مرفوضا فإن النظرية تعد مفندة Falsified .

وعمومـــا فـــأن أى نظرية لا يمكن أن تكون بمعزل عن التطبيق ، حيث يتعين أن تكون ملائمة للممارسة العملية لتحديد ما هو المدى الذي تتطابق معه تلك الممارسات مع النظرية . وإذا ما كان هناك اختلاف فان الأمر يتطلب أما تغيـــير التطبـــيقات والممارسات أو تعديل النظرية (أو نبذها) ، أن الاختبار الســـنيم للـــنظريات الاستنتاجية لذلك يعتبر أمرا ضروريا . هذا ويعتمد مجلس معايـــير المحاسبة المالية FASB وكثير من واضعى النظريات على اتباع ذلك المدخل الاستنباطي عند تكوين نظرية المحاسبة .

(3) مداخل نظرية متوسطة المدى أو جزئية

تتضمن تلك المداخل أربعة مداخل أساسية يمكن استعراضها على النحو التالى :-

(a) المدخل الأخلاقي The Ethical Approach

يجب ألا يؤخذ تلك المدخل كمدخل مستقل لبناء نظرية المحاسبة . ففى الحقيقة فإن الجانب الأخلاقي يؤخذ دائما فى الحسبان عند تكوين نظرية المحاسبة تأسيسا على مداخل أخرى . تلك المداخل الأخرى كما سبق الإشارة تعتبر متداخلة ومعتمدة على بعضها البعض . أن المدخل الأخلاقي الخاص بنظرية المحاسبة يضع تأكيد على مفاهيم الوضوح والعدالة والصدق و الحقيقة Fairness , Justice and Truth التى يتم النظر إليها على أنها تمثل المحور الأساسي للمدخل الأخلاقي .

وقد استخدمت الأدبيات تلك المفاهيم على أنها تمثل المعايير الرئيسية فى تكوين نظرية المحاسبة . ويقصد بمفهوم العدالة Justice بالمعالجة المتكافئة المنصفة Equitable Treatment لكافة الأطراف المعنية ، حيث يتم إطلاق تعبير اصطلاح حقيقية Truth بالقوائم المالية المحاسبية الصادقة والدقيقة الخالية من أية تحريفات . ويشير مصطلح عدالة ووضوح Fairness إلى المفهوم الأساسي المرتبط بأن البيانات المحاسبية يجب أن تكون واضحة وعادلة Fair وغير متحيزة ومتجردة دون خدمة مصالح خاصة .

أن الغرض من وجود مثل تلك المؤشرات الأخلاقية يتمثل فى التأكد من أن التقارير والقوائم المحاسبية لا تخضع لأي تأثير غير مناسب أو تحيز غير ضروري . وقد تم اعتبار أن تلك المفاهيم الأخلاقية الثلاثة تعتبر متكافئة ، أن

مفهوم الوضوح Fairness قد اصبح نمط أخلاقي ضمني يوحي بأنه ليس هناك أي فرد وخاص أو مجموعة خاصة من الأفراد توضع فى الذهن عند إعداد أو التقرير عن البيانات المالية ، بمعنى عدم وضع أو عدم تفضيل مصلحة الإدارة أو حملـــة الأسهم عن مصالح كافة مجموعات مستخدمى التقارير المالية حيث يجب أن يؤخذ كل ذلك فى الحسبان بتوازن صحيح .

أن تقاريـــر المــــراجعة غـــير المقيدة للمراجعين يتعين أن تنص على أن القوائـــم المالية المرفقة تمثل صوره صادقة وعادلة True and Fair عن حالة أو أعمـــال الشـــركة خـــلال الفترة محل المراجعة . أن مؤشر صدق التمثيل Representational Faithfulness قـــد تم قبوله باعتباره بمثابة الجودة المحاسبية Accounting Quality عـــن طـــريق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، الـــذى يعـــنى انـــه يجـــب أن يكون هناك تناظر أو اتفاق بين مقياس الوصف والظاهرة التى تقوم بتمثيلها .

أن مصـــطلحات مـــثل صادق وعادل يتعين ذكرها على وجه التحديد فى تقاريـــر المراجعة ، بالإضافة إلى تعبير المراجع عن الالتزام بمبادئ المحاسبة المقـــبولة والمـــتعارف عليها (GAAP) ومعايير المراجعة المقبولة والمتعارف علـــيها (GAAS) أن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC قد اصدر أيضا إرشادا للمـــراجعة عـــن المعايير الأخلاقية التى يقترح الالتزام بها عن طريق أعضاء الاتحاد- بمعنى المؤسسات المهنية فى البلدان المختلفة .

وعلـــى الرغم من أن العدالة Fairness تعتبر هدف مرغوب فيه عند بناء نظـــرية المحاسبة ، فان العيب الأكبر للاعتماد الرئيسى على المدخل الاخلاقى الخـــاص بنظرية المحاسبة يتمثل فى فشله فى توفير أساس سليم لتطوير مبادئ محاسبية مقبولة أو لتقييم المبادئ المقبولة فى الوقت الحالى .

(b) المدخل الاجتماعي Sociological Approach

لقد اصبح المدخل الاجتماعى معترفا به بشكل متزايد ، حيث إذا كانت هناك آثارا اقتصادية لانشطة الشركات فان لها أيضا أثار اجتماعية . أن الأثر الاقتصادى للشركات يتم قياسه والتقرير عنه باستخدام طرق محاسبية مالية ، ومع ذلك فليس هناك أية طرق أو معايير مقرره قد تم تحديدها لقياس و التقرير عن الأداء الاجتماعى للشركة .

أن المدخل الاجتماعى يؤكد على الأثر الاجتماعي لأساليب المحاسبة . وهو يتأسس على مفهوم المصلحة الاجتماعية Social Welfare . أن المحاسبة طبقا للمدخل الاجتماعى تشير إلى أن المبدأ أو الأسلوب المحاسبى سوف يتم تقييمه من حيث القبول على أساس التقرير عن أثاره على كافة المجموعات فى المجتمع . أن القيم الاجتماعية المقررة تستخدم كمعيار لتحديد نظرية المحاسبة. أن مدخل المحاسبة الموجة على أساس القيمة الاجتماعية Social – Value – Oriented accounting بتأكيدها على القياس الاجتماعى Social Measurement واعتمادها على القيم الاجتماعية Social Value والتزامها بمعيار المصلحة الاجتماعية Social Welfare Criterion سوف تلعب دورا رئيسيا فى تكوين نظرية المحاسبة .

أن المدخل الاجتماعى فى تكوين نظرية للمحاسبة قد أدى إلى تطوير نظام فرعى محاسبى جديد ، يعرف بالمحاسبة الاجتماعية الاقتصادية Social – Economic Accounting . أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الاجتماعية والاقتصادية يتمثل في تشجيع تفعيل منشآت الأعمال – في نطاق سوق حر للمحاسبة في التقرير عن اثر أنشطتها الإنتاجية الخاصة على البيئة الاجتماعية من خلال القياس والتدويل (التفعيل الدولي) والإفصاح في قوائمها المالية . إلا أن هناك

أدراك متزايد بالمسئولية الاجتماعية **Social Responsibility** عن طريق منشآت الأعمال والتنظيمات الأخرى ، ومن ثم كانت هناك حاجة للمحاسبة والتقييم عن اثر البرامج الاجتماعية للشركة .

بوجه عام يصعب بناء نظرية محاسبية نظرا لصعوبة التحديد الموضوعي للأهداف والقيم الاجتماعية لكافة أعضاء المجتمع ، أي يصعب إيجاد نسق مقبول من الأهداف الاجتماعية كميا ، ويصعب تحديد المعلومات المحاسبية والاجتماعية – التي يحتاجها صانعو السياسة الاجتماعية ، ومع ذلك فأنه يمكن في بعض الحالات توقع تأثيرا اجتماعيا معينا لبعض القرارات والإجراءات المحاسبية .

فعن طريق تحليل التكلفة الاجتماعية والمنفعة الاجتماعية **Cost - Benefit Analysis** قد يتضح أن صناعة معينة لا تتحمل جميع التضحيات التي يتحملها المجتمع في سبيل قيام هذه الصناعة ، في مثل هذه الصناعات يتضح جزءا من التكلفة القومية يتحمل أعبائها أشخاص آخرون ، وأمثلة على زيادة التكلفة الاجتماعية عن التكلفة الخاصة يمكن إيجادها في تلوث مياه الشرب والهواء الناتج عن تشغيل المصانع وما يستلزمه من تحميل الدولة أعباء تجنب الأخطار الناتجة ، كذلك توجد في التعويضات عن حوادث العمل التي لا يدفعها بالكامل صاحب رأس المال لذالك قد يكون هدف السياسة الاجتماعية اعتمادا مبدأ السببية فى تحميل هذه التكلفة الاجتماعية بتحويلها إلى تكلفة الاجتماعية الناجمة عن تلوث البيئة .

أن نظريات المحاسبة الاجتماعية تعتبر بداية فى الوقت الحاضر ، حيث تستلزم نظرية المحاسبة الاجتماعية **Social Accounting Theory** بيان

الأهــداف ومجموعة المفاهيم الاجتماعية الملائمة وطرق القياس بالإضافة إلى الهيكل الخاص بتقرير وتوصيل المعلومات للأطراف المهتمة والمعنية .

(c) المدخل الاقتصادي Economic Approach

اذا كــان المدخــل الأخلاقــي يركز على مفهوم العدالة Fairness ، وأن المدخل الاجتماعي يركز على مفهوم المصلحة الاجتماعية Social Welfare ، فــإن المدخــل الاقتصادي فهو يركز على مفهوم المصلحة الاقتصادية القومية العامــة General Economic Welfare . أن الاختيار بين الأساليب المختلفة يعتمد في ظل ذلك الأسلوب في أثره على المنتج الاقتصادي القومي.

أن المدخــل الاقتصــادي علــى المستوى الكلى Macro – Economic Approach كمدخــل وصــفى Descriptive ســوف يحــاول أن يشرح اثر إجــراءات الــتقرير البديلة على القياسات الاقتصادية والأنشطة الاقتصادية . وكمدخل معيارى Normative فان واحد من أهداف المحاسبة يمكن يتمثل فى توجيه سلوك المنشآت والأفراد تجاه تطبيق سياسات اقتصادية قومية محددة .

أن اختــيار الأساليب المحاسبية يعتمد على الموقف الاقتصادي الخاص ، على سبيل المثال أثناء التضخم هناك تحول واسع الانتشار من استخدام طريقة الــوارد أولا يصرف أولا FIFO إلى طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO لأغراض تقييم المخزون . حيث أن ذلك من شأنه تخفيض الربح المكتسب عن طــريق الشركة والذي بدورة يخفض أجمالي الناتج القومي GNP . ذلك الناتج القومــي المخفض سيكون له اثر على تخفيض طلب المستهلك إذا ما أدي ذلك إلى جعل المستهلكين يتوقعون مزيد من الركود الشديد .

أن الســويد تعتــبر أحد البلاد التى تحول سياستها المحاسبية إلى سياسات اقتصادية على المستوى الكلى ، فى معظم البلدان الأخرى فان سياسة الاقتصاد

الكلى قد يكون لها تأثير قليل على المحاسبة وبطبيعة الحال فان اثر التنظيمات الحكومـية والإصـدارات المهنية قد يكون له بعض الانعكاس على السياسات المحاسبية.

أن المعايـير العامة المستخدمة عن طريق المدخل الاقتصادي الكلى تتمثل في الآتي : -

1- يجـب أن تعكـس السياسـات والأساليب المحاسبية الحقيقة والواقع الاقتصادي بشكل ملائم .

2- يجـب أن يعـتمد اختـيار الأسـاليب المحاسبية على النتائج والآثار الاقتصادية .

أن كثير من إيضاحات Statements المعايير الصادرة عن طريق مجلس معايـير المحاسـبة المالية تعكس النتائج الاقتصادية والواقع الاقتصادي . وقد عقـد مجلـس معايير المحاسبة المالية الأمريكية مؤتمرا في عام 1978 عن النتائج الاقتصادية لمعايير المحاسبة المالية .

ولقـد انتشـر المدخـل الاقتصادي حديثا في الولايات المتحدة بعد دخول المحاسـبة مـرحلة التسييس Politicization بإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالـية فـى عام 1973 ، حيث يهتم ذلك المجلس بدراسة الآثار الاقتصادية للإجـراءات المحاسبية مثل دراسة التأثير الاقتصادي لمحاسبة نفقات الأبحاث والتطوير أو محاسبة التضخم أو محاسبة الاستئجار Leasing Accounting .

لذلـك ومـن الواضـح أنـه بيـنما كان الاعتماد في الماضي يقع على الاعتـبارات الفنية المحاسبية ، فان تقدم الزمن يشير ويوحى بان عملية وضع المعيار تتضمن اهتمامات اجتماعية واقتصادية .

(d) المدخل الانتقائي The Elective Approach

أن كـل مـن المداخل المختلفة لتكوين نظرية المحاسبة التي تم مناقشتها سـابقا لديها بعض الأحقية في المساعدة في تكوين وتقييم المبادئ والإجراءات المحاسـبية . إلا أن أحد من تلك المداخل يعتبر كافيا لتكوين نظرية المحاسبة في حد ذاته . لذلك فان نظرية المحاسبة يمكن تطويرها عن طريق وضع كافة المداخـل في منظور ملائم . بصفة عامة فإن تكوين نظرية المحاسبة وتطوير مـبادئ المحاسبة قد اتبع مزيج من المداخل بدلا من اتباع أحد تلك المداخل . أن المدخل الانتقائي **Elective** يعنى الاعتماد على مزيج أو خليط من المداخل ليعكس وجهات نظر المؤسسات المهنية والصناعية والحكومة والأفراد ومن ثم يتم تكوين مفاهيم ومبادئ المحاسبة على مدخل انتقائي .

ومـع ذلـك ففي الواقع فان الموقف في أغلب البلاد المتطورة يتمثل في فـرض إجـراءات محاسبية عن طريق الحكومة . ويبدو أنه الاتجاه الذى في ضوئه تتحرك خلاله تلك الاقتصاديات ، كما أن التنظيمات المهنية أيضا تتبع الاتجاهات المقررة عن طريق الحكومة ، وبسبب وجود مزيد من الرقابة الحكومية يمكن القول بأن هناك مدخل شبه سياسي **Quasi – Political Approach** .

وكمـا سبق الذكر فان المدخل التقليدي- سواء أكان نظريا أم غير نظريا وسـواء يقوم بأتباع منهجية وصفية أو معيارية - قد ركز على مفاهيم العدالة والمصـلحة الاجتماعية والمصلحة الاقتصادية العامة ، وقد تطور الآن ليصبح مدخـل انتقائـي وشـبه سياسي ، ولكن حيث أن نظرية المحاسبة تحتاج إلى الإثـبات والتصـديق قبل أن يتم قبولها ، فأن أحد مواطن الضعف الكبيرة في المداخـل التقلـيدية كمـا تم الإشارة إليه سابقا يتمثل في اعتبار أن الممارسة والـتحقق المحاسـبى يعتبران مترادفين . ولم يتم بذل أي محاولة للتحقق من

الـــنظرية منطقـــيا . وفـــى ظـــل المداخل الجديدة لبناء نظرية المحاسبة بذلت محاولات للتحقق من نظرية المحاسبة منطقيا وتجريبيا .

1/6 المداخل الجديدة غير التقليدية فى تكوين المحاسبة

The Untraditional to Formulate Accenting Theory New Approaches

أن هـــدف تطوير (أو تعديل) مداخل جديدة يتمثل في القيام ببناء نظرية للمحاســـبة والـــتحقق مـــنها . أن المداخل الجديدة لم يتم قبولها بعد عن طريق المستخدمين المتعددين للمعلومات المحاسبية . كما أن مهنة المحاسبة لم توافق علـــيها أيضـــا بعد ، ولذلك فهناك دائما فجوة زمنية بين النظرية والتطبيق (الممارسة) . وفيما يلي مناقشة موجزة لتلك المداخل الجديدة : –

(a) مدخل الاحداث **The Event Approach** .

(b) المدخل السلوكي **The Behavioral Approach** .

(c) المدخل التنبؤى **The Predictive Approach** .

(a) مدخل الاحداث The Event Approach

أن الحـــدث يعبر عن وقوع أحد الظواهر أو أحد المعاملات التي يفترض أن تكون قابلة للملاحظة .

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في إيضاح مفاهيم المحاسبة رقم (3) الحدث على انه يمثل وقوع أحد النتائج لإحدى الوحدات الاقتصادية .

إن خصـــائص أي حـــدث قـــد يتم ملاحظتها مباشرة ، كما أن الحدث ذو أهمـــية جوهـــرية اقتصادية للمستخدم . إلا أن عدد الخصائص وعدد الأحداث المشـــاهدة التـــي قد تكون ملائمة لنماذج القرار لكافة المستخدمين سوف تكون

ضـــخمة جـــدا ، بالإضافة لذلك فقد يكون هناك حجم ضخم للبيانات المحاسبية الـــتى يتم عرضها في القوائم المالية . أن خصائص أي حدث بخلاف ما يتعلق بالقيم النقدية سوف يتم الإفصاح عنها أيضا .

أن مدخـــل الأحـــداث قد تم تحديده بشكل صريح عن طريق أحد أعضاء لجـــنة جمعـــية المحاسبة الأمريكية ، نتيجة لاختلاف الآراء فيما بين أعضاء اللجـــنة ، حيـــث فضـــل أغلبية اللجنة مدخل القيمة **The Value Approach** للمحاسبة، بينما فضل البعض الأخر مدخل الأحداث **The Event Approach**.

وقـــد أكـــدت مدرسة القيمة على أن احتياجات المستخدمين تكون معروفة علـــى نحو كاف للدرجة التي يتيح معها استنتاج نظرية للمحاسبة والأمر الذى من شانه توفير مدخلات مثلى لنماذج القرار المحددة .

أن مدرســـة القيمة (المعروفة بمدرسة احتياجات المستخدم **User Need School**) تـــنطلق مـــن فرض معرفة احتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية بشكل كاف يسمح باستنباط نظرية محاسبية تنتج وبشكل مثالى معلومات تدخل فى نماذج لاتخاذ القرارات .

أمـــا مدخل الاحداث فهو على النقيض ، حيث يقترح أن غرض المحاسبة يتمـــثل فـــى توفير معلومات بشأن الاحداث الاقتصادية الملائمة التى قد تكون نافعة فى ظل مجموعة مختلفة من نماذج القرار المحتملة ، فذلك المدخل يتميز بأنـــه كـــفء للمحاسب لتوفير معلومات بشأن الاحداث ويترك للمستخدم مهمة تحديـــد الاحـــداث الملائمة لنماذج قراراتهم ، وذلك المدخل يعتبر كفء أيضا للمستخدم حيث يتم تجميع وتخصيص أوزان وقيم للبيانات المتولدة عن طريق الحدث ليتوافق مع دالة منفعته الخاصة حيث أن المستخدم يقوم بتحويل الحدث بدلا من المحاسب داخل المعلومات المحاسبية الملائمة لنموذج قراره الفردى .

أن هـدف نظـرية الأحـداث المعيارية للمحاسبة **Normative Events Theory Accounting** يتمـثل فـي تعظـيم دقة التنبؤ للتقارير المحاسبية عن طـريق التركـيز على معظم الخواص الملائمة للأحداث الهامة للمستخدمين . وذلك يمكن عمله عن طريق بناء وهيكله نظام المعلومات على أساس محاسبة الأحداث .

أما العيب الكبير لمدخل الأحداث في الوقت الحالي يكمن في أن مستخدمي المعلومـات المحاسـبية قـد لا يكونوا قادرين على استخدامه على نحو سليم وملائـم في عملية اتخاذ القرار . أن الدور الكبير قد تم تخصيصه للمستخدمين فـي ظـل ذلـك المدخل . وقد لا يكون هؤلاء المستخدمين ذوى تعليم كافي لاسـتخدام المعلومـات المـتاحة بشكل ملائم (بل أن معظمهم ليسوا ذلك) ، وذلـك سوف يكون الموقف في معظم البلدان سواء المتطورة أو البلدان الأقل تطـورا . أن كثـير من المستخدمين في تلك البلدان غير قادرين على تفسير المعلومات المالية حتى التقليدية بشكل كامل والتي يتم أعدادها والتقرير عنها .

كمـا أن محاولة قياس الخصائص الملائمة لكافة الأحداث الهامة المناسبة المؤثـرة علـى أحد المنشآت قد تؤدى إلى إفراط زائد في توفير المعلومات . بجانـب ذلك فان المعيار الخاص باختيار ما هي المعلومات التي يجب أن يتم عرضها لم يتم تطويره بعد ، حيث ليس هناك تأكد بعد من أن مدخل الأحداث سوف يؤدى إلى افضل التنبؤات أو أن قياس الأحداث يعتبر اكثر قابلية للتحقق مقارنة بقياس الأشياء .

كمـا أن هـناك انـتقاد أخر يتمثل في أن لكل استخدام محدد مستخدمون مخـتلفون ، فقـرار الاستثمار يعتمد على معلومات محاسبية تختلف باختلاف شخصية مستخدم المعلومات وحسب اختلاف نماذج القرارات التي يضعها كل

مســتخدم ، علــى ســبيل المــثال قد يختلف نموذج اتخاذ القرار الذي يضعه المستثمر العادي عن النموذج الذي يضعه المحلل المالي .

أن مدخل الأحداث لم يتم تطويره والتحقق منه بعد بشكل كامل قبل إمكانية استخدامه في الواقع والممارسة العملية عن طريق المستخدمين .

وعلــى الرغم من ذلك فأن الغرض من المحاسبة في ظل مدخل الأحداث هو تقديم معلومات عن أحداث اقتصادية تصلح لوضع نماذج لقرارات ممكنة ، أي أنهــا أداة لاتخاذ القرارات وليست لإنتاج قيم تصلح لوضع نماذج قرارات يصــعب التنبؤ فيها . أما مسألة القيم – تاريخية ، استبدالية ..... التي يجب أن تخصــص لــتلك الأحــداث فــي تاريخ معين ، أي موضوع تحويل الأحداث الاقتصــادية إلــى قــيم محاسبية ، فهي مسألة متروكة للمستخدم ذاته يقررها بحســب طبــيعة نموذج القرارات الذي يرغب في استخدامه . وفى ذلك يكون المحاســب قــد تلافــي خسارة المعلومات الناجمة عن التجميع Aggregation والتلخيص ، ففى تجميع عدة أحداث اقتصادية مع بعضها البعض دون التمييز بيــن طبيعة كل حدث وزمن حدوثه يتم إهمال أهمية عرض كل عنصر بشكل مستقل ، كما أن إظهار رقم إجمالي يمثلها جميعها يسبب خسارة في المعلومات وكذلــك فإن جمع عدة أحداث اقتصادية عائدة لحساب واحد ولكنها حدثت في تواريخ مختلفة ينتج عنه إهمال لوزنها الاقتصادي كل علي حدة ، وذلك بسبب اخــتلاف القــيمة الاقتصــادية لوحــدة النقود التي تمثل المعادل العام للقياس المحاسبي واختلاف أسعار العنصر أو الحدث بين فترة وأخرى .

وبــناء علــى ذلــك فأن القوائم المالية يجب أن تتضمن أكثر ما يمكن من التفصيل في الأحداث الاقتصادية وتلافي تجميعها وتلخيصها بقدر الإمكان عن طريق كل نوع من الأحداث الخاصة على حدة وبحسب تواريخ ورودها لتكون

مـــادة خاما لمختلف المستخدمين الذين ينهلون منها المعلومات المتعلقة بنماذج قراراتهم المختلفة ويرجحون هذه المعلومات وفق سلم افضلياتهم الخاص بهم ، كـــل ذلـــك دون أن يعطـــي المحاســـب قيمة إجمالية للربح أو المركز المالي للمشروع ، ويؤدي تطبيق مدخل الأحداث السابق بسبب استبعاد عملية التجميع إلي توسيع كبير في المعلومات .

ويتعيـــن الإجابـــة على التساؤل الخاص بما هي أثار مدخل الأحداث علي القوائـــم المالـــية التقليدية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة الموارد والاســـتخدامات) ؟ ، فبينما تعد قائمة الدخل وفق المدخل التقليدي ، أي وفق مدرســـة القيمة ، مؤشرا نقديا لنتيجة أعمال الدورة عن فترة زمنية محددة أعد وفـــق كشـــف إجمالي عام يقوم على عملية التجميع والتلخيص والمقابلة ، فأن القائمـــة في مدخل الأحداث تعد أداة مباشرة لنقل المعلومات **A Direct Com Munication** عـــن أحداث العمليات التي حدثت خلال الدورة ، وتقترح أدبيات المحاسبة القاعدة التالية لبناء قائمة المدخل وفق مدخل الأحداث كل حدث يجب أن يوصـــف بشـــكل يســـهل التنبؤ بنفس الحدث في الدورة التالية بعد مراعاة التغيرات الخارجية .

بينما تعد قائمة المركز المالي وفق المدخل التقليدي مؤشرا للوضع المالي فـــي المنشأة في لحظة زمنية معينة ، بينما هذه القائمة تعد وفق مدخل الأحداث أداة غـــير مباشـــرة لـــنقل المعلومات عن كافة الأحداث المتعلقة بالمنشأة منذ تأسيســـيا ، كمـــا تشـــير الأدبيات الى القاعدة التالية لبناء الميزانية وفق مدخل الأحـــداث حيـــث تعد الميزانية بشكل يسمح بتعظيم إمكانية إعادة بناء الأحداث التـــي ستجمع مع بعضها ، أي أن القاعدة السابقة تتضمن مطلب توفر إمكانية تحليل المجاميع **Desegregation** منذ تأسيس المنشأة .

وبينما تعد قائمة الموارد والاستخدامات وفق المدخل التقليدي تعبيرا عن التغيرات في رأس المال العامل ، فأنها في مدخل الأحداث عرض أفضل لأحداث التمويل والاستثمار ، فمدخل الأحداث يركز على الحدث نفسه وليس على أثره على رأس المال العامل .

ورغم محاولة تطوير مدخل الأحداث في أدبيات المحاسبة اللاحقة في اتجاه إيجاد نظام معلومات يستبعد العرضي ويركز علي المهم دون تحيز ويمثل بالتالي قاعدة للتنبؤ تخدم الجهات المهتمة المختلفة (مساهمين إدارة ، مدينين دائنين ، عاملين في المنشأة مؤسسات حكومية) – بحيث يصبح مدخل الأحداث مدخلا معياريا **Normative Events Approach** ، فقد ظل مدخل الأحداث يعاني من عدة سلبيات أهمها :– (a) تجميع خصم كبير من المعلومات ينتج من محاولة تحديد أبعاد كل حدث (إعطاء عدة قيم في أن واحد ليأخذ منها متخذ القرار ما يناسب نموذجه ، ووصف أحداث هامة دون ذكر قيم) ، وسرد الأحداث مفصلة دون تجميع حسب تواريخها ، (b) عدم وجود معيار لاختيار الأحداث الحاسمة أو الهامة من وجهة نظر المستخدمين المختلفين ، (c) وفق المستوى الحالي للمحاسبة يصعب قياس كل أبعاد وصفات الحدث .

ومن الواضح أن أصحاب ذلك المدخل يرغبون في التخلص من أزمة القيمة في المحاسبة ، أي مشكلة اختيار قيمة محددة (تاريخية ، أو استبدالية ، أو تاريخية معدلة وفق الأرقام القياسية للمستوى العام أو الخاص للأسعار) عن طريق عدم إعطاء قيم ما أمكنهم ذلك . وعليه لا يمكن القول أن هذا المدخل قابل للتطبيق العلمي ، نظرا للصعوبات المذكورة أعلاه والتي ترافق تطبيقه من جهة ، ولأنه من ناحية ثانية لم يخرج إلى حيز التطبيق حتى الآن،

أي أن فــرض مدخل الأحداث أو الجدوى Feasibility لاختبار مدي ملائمته لحــل المشــكلة المطــروحة ، وإذا كان الهدف هو الوصول إلى الموضوعية المطلقـــة فـــي ذلـــك المدخل ، فأن هذه الموضوعية المطلقة صعبة المنال من خـــلال الواقـــع العملـــي نظرا لتعدد مداخل القيمة وتعدد المستخدمين المعنيين واخـــتلاف المســـتويات الثقافية ونماذج القرارات حتى ضمن الفريق الواحد ، لذلـــك فـــأن القـــياس علـــى أساس تكلفة الاستبدال أو حتى على أساس تعديل البـــيانات التاريخـــية وفـــق المســـتوى العـــام للأســـعار يمثل حلا أقرب إلى الموضوعية في تاريخ إعداد القوائم المالية .

أمـــا الفـــروق الـــناجمة عن اختلاف زمن إعداد القوائم وزمن قراءة هذه القوائـــم خلال العام التالي فإنها مسألة تقع على عاتق المستخدم ، وأن الأخطاء الناجمة عن هذا القياس أقل بكثير من ترك القياس المحاسبي برمته واقعا على عاتق المستخدم الذي يري نفسه يتخبط أمام الحشد الهائل من الأحداث المشتقة، والتي يصعب عليه ربطها مع بعضها البعض واستخدامها بشكل مناسب .

(b) المدخل السلوكي The Behavioral Approach

حـــتى الخمسينات لم تأخذ المداخل التقليدية بوجه عام سلوك المستخدمين فـــي الاعتبار ، وأثناء العقدين السابقين فان المدخل السلوكي قد أنتج في البحث المحاســـبي حماســـة ودافع جديد يركز على الهيكل السلوكي الذي يعمل داخله المحاســـب . أن المدخـــل السلوكي عند استخدامه في تكوين نظرية للمحاسبة يـــتعلق بالســـلوك البشرى إزاء علاقته بالمعلومات والمشاكل المحاسبية . وفى ظـــل ذلك المدخل فان سلوك مستخدمي المعلومات المالية ذو اعتبار هام عند اختـــيار أي أســـلوب محاسبي . أن المدخل السلوكي لتكوين نظرية المحاسبة

يركز على مدي ملائمة اتخاذ القرار للمعلومات التي يتم توصيلها للمستخدمين، أي انـــه مدخـــل ذو توجـــه لقـــرار توصيل المعلومات – Communication Decision Orientation .

كما انه يركز على سلوك الفرد والمجموعة الذي يتأثر بتوصيل المعلومات أي انـــه مدخل ذو توجه لمتخذ القرار Decision – Maker Orientation أي أنه يدور حول دراسة السلوك الفردي وسلوك المجموعات الذي ينجم عن تلك المعلومات الموصلة .

حيـــث يفـــترض أن المحاسبة ذات توجه للتصرف ، حيث يكون غرضها التأثـــير على التصرف – بمعنى آخر السلوك ، وحيث أن المحاسبة يتم النظر إلـــيها علـــى أنها عملية سلوكية ، فان المدخل السلوكي الخاص بتكوين نظرية المحاســـبة تطبق العلم السلوكي على المحاسبة ، أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الســـلوكية Behavioral Accounting يتمثل في شرح والتنبؤ بالسلوك البشرى في كافة الأدبيات المحاسبية الممكنة .

أن معظـــم الدراســـات البحثية في المحاسبة السلوكية قد ركزت بوجه عام علـــى الآثـــار الســـلوكية للمعلومات المحاسبية . حيث يتمثل الهدف الرئيسي للدراســـات البحثـــية للمحاسبة السلوكية في البحث عن طرق ووسائل لتحسين نظـــم المحاسبة والتقرير . تلك الدراسات يمكن تقسيمها على نطاق واسع إلى خمسة مجموعات هى : –

1- كفاية الإفصاح .
2- نفعية بيانات القوائم المالية .
3- الاتجاهات المرتبطة بممارسات وتطبيقات التقرير عن الشركة .

4- أحكام الأهمية النسبية .

5- أثار القرار لإجراءات المحاسبة البديلة .

وقد أوضحت نتائج تلك الدراسات أن الاختلافات في كفاية الإفصاح بين القوائم المالية للشركات المختلفة يمكن إرجاعها إلى وجود بعض المتغيرات الهامة على سبيل المثال حجم الشركة والربحية وحجم مؤسسة المراجعة بالإضافة إلى موقف تسجيل الشركة بالبورصة .

ويوجد بعض الإجماع بين المستخدمين والمعدين عن الأهمية النسبية لبنود المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية ، كما أن المستخدمين لا يعتمدون على القوائم المالية وحدها في اتخاذ قراراتهم . كما أوضحت بعض الدراسات على أن المدى الذي تعتبر خلاله بعض الأساليب المحاسبية المقترحة عن طريق الهيئات المنظمة الملزمة يعتبر مقبولا في إلقاء الضوء على بعض الاختلافات الاتجاهية بين المجموعات المهنية بخصوص قضايا التقرير .

وقد تؤثر الأساليب المحاسبية البديلة على القرارات الفردية ، كما أن مدى ذلك التأثير قد يعتمد على طبيعة المهمة وخصائص المستخدمين وطبيعة البيئة التجريبية .

وعموما فإن معظم الأبحاث المحاسبية السلوكية تحاول أن تضع تعميمات بخصوص السلوك البشرى بالارتباط بالمعلومات المحاسبية .

أن الهدف الضمني لتلك الدراسات يتمثل في تطوير والتحقق من مدي ملائمة الافتراضات السلوكية لنظرية المحاسبة ، إلا أن ذلك الهدف لم يتم التوصل إليه بعد ، حيث أن معظم الأبحاث التجريبية أو المسحية في المحاسبة السلوكية تعانى من نقص وجود إطار نظري ومنهجي .

أن أبحـــاث المحاســـبة السلوكية Behavioral Accounting التي أجريت بـــدون وجود نظرية قيدت من إمكانية قبول تقييم و تفسير النتائج ، بجانب ذلك فـــان العينة المختارة لمثل أنواع الدراسات هذه تعانى من عيوب خطيرة ، كما أن بعـــض مـــن المســـئولين التنفيذيين لمنشآت الأعمال لم يتعاونوا بسبب إنهم مشـــغولين للغايـــة ، كمـــا انهم ينظرون لمثل تلك الدراسات على إنها مضيعة للوقت أو يشعرون بان تلك الدراسات ليس من المحتمل أن تقدم إليهم عائد لهم مباشرة أو على الفور .

التشغيل الذهنى للمعلومات Human Information Processing

وقـــد تم تطبيق أساليب عديدة للبحث السلوكي في مجال المحاسبة من اجل تعلـــم الكثـــير عن عملية اتخاذ الأفراد لقراراتهم ، حيث أن الرغبة في تحسين المعلومـــات المعروضـــة على مستخدمي البيانات المالية ومقدرة المستخدمين على استخدام تلك المعلومات قد أدى إلى الاهتمام بالتشغيل الذهنى للمعلومات.

بصـــفة عامـــة تتضمن بعض أهداف دراسة اتخاذ القرارات الشخصية فى المجال المحاسبى ما يلى :-

1- إمكانـــية زيـــادة قـــدرة المعلومـــات على تصوير الاحداث أو الأشياء الحقيقية بدقة (أهمية التنبؤات التى تقدمها مجموعة المعلومات) .

2- تفهـــم كيفـــية تأثير مقدار ونوع وشكل معلومات المحاسبة المالية على الـــتقديرات الشخصـــية أو التنـــبؤات التى يعدها المستثمر أو المحلل (استخدام التلميحات Cue Usage) .

3- فهـــم قـــدرة متخذ القرار على الاستجابة الدقيقة لتنبؤ بيئى معين (دقة الاستجابة) .

4- فهم كيفية تعامل الافراد مع تعقد عملية اتخاذ القرارات ، وفهم تأثير النماذج المختلفة من اتخاذ القرارات على كيفية استخدام المعلومات (العوامل السلوكية) .

وقد خلص عدد من الدراسات عن كيفية معالجة الافراد لعدم التأكد الى أن الأفراد يفتقرون الى البديهية الاحصائية **Poor Intuitive Statisticians** ، ويعنى هذا أنهم اذا واجهوا بيئة معقدة ذات احتمالات غير مؤكدة فسوف يميلون الى التحيز فى تقديراتهم وأحكامهم الشخصية ويستخدمون قواعد مبسطة **Heuristics** تجعل المهمة أقل صعوبة والنتائج أقل دقة . وتتضمن الأمثلة مفهوم الارتكاز **Anchoring** والتعود الوظيفى **Functional Fixation** .

وتتضمن مداخل البحث فى التشغيل الذهنى للمعلومات والتى حظيت بالاهتمام فى الدراسات المحاسبية – كلا من نموذج لنز ، ومدخل الحكم الاحتمالى الشخصى (مدخل بايز) ، ومدخل التعقد المعرفى / النموذج المعرفى ، ويوجد لهذه الطرق البحثية أصولها فى أدب علم النفس والمجالات المرتبطة به ، كما قامت نظريات سوق رأس المال على دراسات اقتصادية ومالية ، وقد برهن كلا اتجاهى البحث على أهميته الجوهرية لفهم تقارير المحاسبة من حيث انتاجها واستخدامها النهائى ، وكذا المساهمة فى تطوير سياسات المحاسبة وإعداد معاييرها ، وعلى كل فإن البحث فى مجال التشغيل الذهنى للمعلومات لازال فى مستهل نشأته ، ويجب بذل الكثير قبل الوصول الى نتائج محددة .

وإحدى المشاكل الاساسية التى تتطلب الحل هى تحديد العلاقة المباشرة بين نظريات سوق رأس المال واتخاذ القرارات الشخصية ، حيث تقترح الاولى أن السوق يكون كفأ أو فى حالة توازن اذا كانت أسعار الأوراق المالية

فى علاقة مثلى بعضها البعض فى حدود المعلومات العامة المتاحة ، وتوضح بحوث السلوك الفردى أن القرارات الفردية (الشخصية) جزئية المثالية ، وهذا مـــا يثير السؤال التالى : كيف تكون القرارات التجميعية **Aggregate** مثالية اذا كانت جميع القرارات الفردية جزئية المثالية ؟ .

عمومـــا فإن دراسات البحوث السلوكية في المحاسبة قد كان لها توقع من ناحـــية أنها ذات توجه لتوصيل القرار ، ومع ذلك فان الإطار الفكري النظري يحـــتاج إلـــى أن يـــتم تطويـــره فـــي نظام معين من شأنه أن يكفل أن تكون الاستنتاجات التى تم التوصل إليها تأسيسا على ذلك مقبولة .

(C) المدخل التنبؤى The Predictive Approach

أن إيضـــاح مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (1) قد نص على أن هـــدف التقرير المالي يجب أن يتمثل في توفير المعلومات التي تعتبر مفيدة للعـــرض ونافعة أيضا للمستثمرين المرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الرشيدة . وبالمثل فان إيضاح مفاهيم المحاسبة رقم (2) قد ذكـــر أن القـــيمة التنـــبؤية تمثل جانب من مظاهر الملائمة الأساسية والجودة الرئيسية للتقرير المالي .

فإذا ما كانت البيانات المحاسبية تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات عن طريق المســـتخدمين فأنهـــا يجـــب أن توفـــر مدخلات داخل نماذج القرارات لهؤلاء المســـتخدمين ، وحيـــث أن توقعات الأشياء والأحداث المستقبلية فقط هي التي تعد ملائمة لنماذج القرارات فسوف يتبع ذلك إذا كانت البيانات ملائمة وجوب أن توفر أو تسمح بتنبؤات للأشياء و الأحداث المستقبلية .

أن ذلـــك الإيضـــاح يلقـــى الضـــوء على الأهمية النسبية للقدرة التنبؤية للبيانات المحاسبية في اتخاذ القرار . أن عملية اتخاذ القرار تتضمن تقييم بدائل الوصـــول إلـــى الحل . وقد نشأ المدخل التنبؤى من المشكلة الصعبة الخاصة بتقيـــيم الطـــرق الـــبديلة للقياس المحاسبي ، ومن البحث عن معيار في ضوئه يتأسس الاختيار فيما بين بدائل القياس . أن استخدام المدخل التنبؤى في تكوين نظـــرية للمحاســـبة يعـــتمد على استخدام معيار القدرة التنبؤية . كما أن ذلك القـــياس المحاســـبي الذي يتوافر له القدرة التنبؤية الأكبر سيتم النظر إليه انه الأفضل بالنسبة للمستخدمين .

وقـــد أوضـــحت أدبـــيات المحاســـبة بان معيار القدرة التنبؤية له منطق ضروري (وهو ما تفتقده المداخل السلوكية) ، أيضا فان المدخل التنبؤى لديه مـــيزة الســـماح للأســـاليب التجريبية لتقييم القياسات المحاسبية البديلة ولاتخاذ القـــرار على أساس معيار تمييزي **Discriminatory** ، أن أحد أغراض جمع البـــيانات المحاســـبية يتمثل في تسهيل عملية اتخاذ القرار ، ولا شك أن القدرة التنبؤية تعتبر مؤشر مفيد **Purposive** فى هذا الشأن .

وقد اقترحت لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة عن التقرير المالى للشركة أربعـــة طـــرق بواسطتها يمكن أن ترتبط البيانات المحاسبية بمدخلات نماذج القرار علي النحو التالى :

1- أن التنـــبؤ المباشـــر يمكن أن يتم أداؤه عن طريق المحاسبين أو عن طـــريق الإدارات في نموذج التنبؤات الذي يمكن تقييمه عن طريق المحاسبين الحياديـــن . ومـــع ذلك فان الإدارة قد تكون رافضة تماما عمل تلك التنبؤات لوجـــود خوف لديها من سوء الاستخدام عن طريق المنافسين أو أي أطراف أخرى .

2- أن التنبؤ غير المباشر يتمثل في المفهوم الشائع المطبق على القدرة التنبؤية للبيانات المحاسبية . حيث أن البيانات الماضية يمكن استخدامها للتنبؤ بالأشياء أو الأحداث المستقبلية عن طريق الاستنتاج أو التصور من الماضي باعتباره يمثل نقطة ابتداء للمستقبل ، والقيام بالتعديلات الضرورية مقابل التغيرات في البيئة الخارجية .

3- أن استخدام المؤشرات القائدة سوف تؤكد على قدرة البيانات المحاسبية على التنبؤ بنقاط التحول ، ويتم إجراء البحث عن بيانات ديناميكية تأخذ التغير في الأشياء أو الأحداث محل التنبؤ . على سبيل المثال أن وجود زيادة في معدل الديون وحقوق الملكية قد يترتب عليه تخفيضا في التدفقات النقدية للشركة المتاحة للتوزيعات .

4- أن المعلومات المؤيدة قد يتم استخدامها كمؤشر تنبؤى ، كما أن البيانات المحاسبة المحددة بالارتباط بغيرها من المعلومات المتاحة قد تجعل التنبؤ ممكنا .

أن كثير من الدراسات والبحوث المحاسبية التجريبية قد تم القيام بها حاليا على أساس مدخل التنبؤ ، فبعض منها يشير إلى التنبؤ بأحد الأحداث الاقتصادية ، بينما يختص البعض الآخر بمقدرة البيانات المحاسبية على شرح والتنبؤ برد فعل السوق للإفصاح .

أن الدراسات الخاصة بالمجموعة الأولى قد اختبرت المقدرة التنبؤية للتقرير المرحلي **Interim Reporting** وفشل الشركات وتصنيف جودتها أو الاندماجات ، بالإضافة إلى المقدرة على التنبؤ بالأرباح . أن الاعتقاد السائد بشكل واسع والخاص بان أرقام الدخل تأسيسا على التكلفة الجارية تعتبر مؤشرا افضل للتنبؤ مقارنة بأرقام الدخل تأسيسا على التكلفة التاريخية لم يتم

تأييده و إثباته عن طريق أي دراسة . أن معظم الدراسات البحثية التجريبية قد دعمت من فكرة أن التقارير المرحلة تعتبر مفيدة ، وقد تستخدم في التنبؤ بالبيانات المالية السنوية . بالإضافة لذلك فان الدراسات الخاصة بالتنبؤ بفشل الشركات وأقساط السندات وتضيف جودتها والاندماجات تعانى من عيب رئيسي لغياب النظرية العامة التي عن طريق استخدامها يمكن تحديد المتغيرات التي يتعين تضمينها في تلك النماذج .

وقد أجريت عديد من الدراسات عن التنبؤ برد فعل السوق للاستنتاجات المتعارضة . فطبقا لأحد تفسيرات المدخل التنبؤى فان مشاهدات رد فعل سوق رأس المال قد تستخدم كمرشد للتقييم والاختيار بين القياسات المحاسبية المختلفة . وهناك وجهة نظر أخرى ترى بان مشاهدات ردود أفعال المستخدمين يجب إلا ترشد فى تكوين نظرية للمحاسبة .

1/7 نظرية المحاسبة وفرض السوق الكفء وأبحاث أسواق رأس المال

Accounting Theory and Efficient Market Hypothesis (EMH) and Capital Market Research

أن فرض السوق الكفء EMH وأبحاث أسواق رأس المال لها مضامين ودلالات هامة على الفكر والممارسة المحاسبية ، في ظل ذلك الفرض يشير مصطلح كفء Efficient إلى الطريقة التي تنعكس خلالها المعلومات على أسعار السهم ، أما مصطلح Market فهو يشير إلى السوق الخاصة بالأسهم.

طبيعة مدخل أسواق رأس المال The Nature of Capital Markets Approach

أن كل من المدخل الاستقرائي الاستنباطي لنظرية المحاسبة يواجه بعض أوجه القصور الخطيرة وربما كان أهمها عدم القدرة على اختبار النظريات

المحاسـبية ،عـدم القدرة على اختبار النظريات المحاسبية تجريبيا ، ومع أن الـنظرية قد تكون متجانسة منطقيا Logically Consistent ، فأنها قد لا تتفق مـع المشاهدات في عالم الواقع نظرا لوجود خطأ فى المقدمات أو عدم كفاية المشـاهدات أو وضع أهداف غير صحيحة . ويعتبر الاختبار في عالم الواقع (العملي) من الصعوبة بمكان ، أن لم يكن مستحيلا ، وذلك عندما يكون الهدف التنبؤ بالمعلومات المحاسبية التي تحقق أكبر فائدة للمستثمرين الأفراد .

وتقدم مشاهدات رد فعل السوق على المعلومات المحاسبية وسيلة لاختبار النظريات دون أن تعتمد على افتراضات المنافع الشخصية لأفراد المستثمرين، وبـدلا مـن ذلك يتم اشتقاق افتراضات عن هذه المنافع من مشاهدات رد فعل السـوق ، مـع أن ردود الأفعال تعكس المنافع المجمعة وليس الفردية . وذلك فـأن دراسـة مـدي اسـتجابة السوق للمعلومات المحاسبية تقدم بديلا ممتازا لنظريات الاستقراء والاستنباط بتركيزها على عملية قرارا المستثمر الفرد .

ويوجـد قصـور أخر في كل من المدخل الاستقرائي والاستنباطي ، وهو التركـيز علي رفاهية الفرد المستثمر وتفضيلها على رفاهية المجتمع وتفترض نظـريات القـيمة الحقيقية (الجوهرية) Intrinsic Value Theories أن هدف المحاسبة يكمن في تقديم معلومات لمساعدة المستثمر في الحصول على أوراق مالية مقومة بأقل من سعرها في السوق .

ويركـز مدخل السوق على تفضيل رفاهية المجتمع عن رفاهية الفرد ومع أن مجمـوع قـرارات الأفراد هو الذي يحدد سلوك السوق ، فأنه يكون خطأ مركبا أن يفترض أنه يمكن تحقيق السلوك الأمثل للسوق بالتركيز على السلوك الفردي للمستثمرين . ووظيفة سوق الأوراق المالية تقديم الأموال لهؤلاء الذين يـتخذون قـرارات الاسـتثمار الإنتاجية في الاقتصاد ، كما يقدم الوسيلة التي

يتمكـــن بواســـطتها مستثمرون الأوراق المالية من تغيير نماذج الاستهلاك – الثروة Consumption Wealth Pattern الخاصة بهم علي مدار الزمن .

ويـــؤدي التركـــيز علـــى ســـوق الأوراق المالية بأكثر من التركيز على المستثمر الفرد إلى هدف مختلف للمعلومات المحاسبية ، وذلك لسببين هما :–
(a) تعتبر المعلومات ضرورية لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد بين المنتجين . ويجـــب توصـــيف التوزيع الأمثل Optimum Allocation لكي ينطوي على الرفاهـــية الاجتماعية بالإضافة إلى الأهداف الأخرى ، (b) تعتبر المعلومات ضـــرورية لمســـاعدة المســـتثمرين في الحصول على مجموعات من محافظ الأوراق المالـــية Portfolio Securities المثلي من وجهة نظر تفضيل المستثمرين للاســـتثمارات علـــى أساسا علاقة المخاطرة – العائد في كل استثمار Risk - Return وذلك على ضوء أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق .

ويقـــوم فـــرض السوق الكفء (FMH) على أساسا افتراض سوق تنافس للأوراق المالية بحرية وبطريقة تصل به إلى التوازن حينما يتساوى الطلب مع العـــرض لكل من أنواع الأوراق المالية ، وإذا أتيحت معلومات ملائمة جديدة عـــن أحد أنواع الأوراق المالية فمن المرجح أنها تغير توقعات المستثمرين ، حيث يتغير السعر النسبي حتى يتم الوصول إلى توازن جديد .

ويعتـــبر ســـوق الأوراق المالية كفء حينما تعكس أسعار الأوراق المالية جمـــيع المعلومـــات المتاحة بدرجة كاملة ، فلا يهمل السوق أيا من المعلومات الملائمـــة ، ومن الناحية النظرية تشمل الشروط الكافية لوجود سوق كفء ما يلي :–

(a) تتم عمليات تبادل الأوراق المالية بدون تكلفة .

(b)تـــتاح جميع المعلومات الممكنة لجميع المتعاملين (المشترين والبائعين) دون تكلفة .

(c) تكـــون توقعـــات جميع المشترين والبائعين متجانسة Homogeneous Expectations بالنسبة إلى استخدام المعلومات المتاحة .

وتعتـــبر هـــذه الشـــروط كافية للنموذج النظري ، ولكنها ليست ضرورية للحصـــول علـــى صـــورة تقريبـــية لسوق كفء في عالم الواقع . فأن ما هو ضـــروري حقيقة – لكفاءة السوق هو أن تنطوي أسعار الأوراق المالية على جميع المعلومات المتاحة فوريا ،أو بأقل تأخير ممكن ، وبطريقة غير متحيزة.

أن فرص السوق الكفء يصف الأنواع المختلفة للمعلومات في ثلاثة أنماط أساسية هي :–

1– النمط الضعيف The Weak Form

وتـــرجع أهمية هذا الشكل من أشكال سوق الأوراق المالية لافتراضه بأن أسعار الأوراق المالية تستوعب المعلومات الجديدة بصورة فورية وتتأثر بها . وإذا انعكســـت المعلومات الجديدة على الأسعار بانتظام على مدار الزمن ، فأن التغـــير فـــي الســـعر يعتبر مؤشرا لحجم واتجاه تغير السعر التالي . وإذا كان توافق السوق مع المعلومات الجديدة فوريا فسوف تكون تغيرات السعر مستقلة وهي الحالة التي تأكدت .

ونظـــرا لان هـــذا الشـــكل مـــن فرضية السوق الكفء لا يلائم المحاسبة بصـــورة كبـــيرة لذلـــك يتعين الذهاب لمدي أبعد في الدراسات التي تربط بين المعلومات وأسواق الأوراق المالية .

2- الشكل شبه القوي The Semi - Strong Form

وفقـا لهذا النموذج تعكس أسعار الأوراق المالية جميع المعلومات المتاحة والمنشورة للعامة Publicly Information ، وتتضمن هذه الفرضية المعلومات الخاصـة بالأسـعار الجارية والأسعار الماضية . وإذا كان السوق كفأ فى ظل الـنموذج شبه القوي ، فأن أسعار الأسهم سوف تستجيب للمعلومات المنشورة الجديدة فورا وبطريقة غير متحيزة .

ولا تقضي كفاءة السوق في الشك شبه القوي أن جميع المستثمرين سوف يـتفهمون جميع المعلومات الجديدة ويأخذوها في الاعتبار فورا . إذ يكفي أن يوجـد محللون مهنيون ومستثمرون ملمون بدرجة كافية حتى يمكن الاستجابة للمعلومات الجديدة بسرعة .

وتوجـد بعـض التطبيقات للشكل شبه القوي بالنسبة للمحاسبة ، ومع ذلك يجـب أن يكون واضحا أن المحاسبة هي مصدر واحد فقط (ومن الممكن ألا تكـون المصدر الرئيسي) للمعلومات المنشورة عن المنشآت وأوراقها المالية المـتداولة فـي السـوق . وربما يكون لمعلومات صناعة معينة أو المعلومات الاقتصـادية العامـة أبعـادا خاصة بالنسبة لمنشأة معينة ، وقد تقدم التقارير الأخبارية والصحف المالية وجهة نظر ذات أبعاد أعمق بالنسبة للمنشأة .

وبمرور الوقت تنشر التقارير المالية المحاسبية ، وتصبح المعلومات التي تتضمنها عامة ، ومن الممكن أن يكون قد تم التنبؤ بها . وعلي سبيل المثال ، تنشـر تقاريـر عـن الإيرادات والأرباح تباعا قبل نشر القوائم المالية . وفى حالات أخرى ، تتاح معلومات جزئية – مثل بيانات الإنتاج أو العاملة – ومن وقـت لأخر . وتتاح بذلك فرصة للمحللين الماليين للتنبؤ بدقة تامة بأرقام ربح المنشاة والسهم قبل إتمام حسابهما بصورة نهائية ، والنتيجة أن أسعار الأوراق

المالـــية سوف تستجيب للمعلومات بمجرد أن تصبح عامة Public أو يتم التنبؤ بها ، وقد لا يوجد تعديل إضافي يعتبر ضروريا عند نشر القوائم المالية .

وإذا لـــم تستجب أسواق الأوراق المالية لتقارير المحاسبة المالية في وقت نشـــرها ، فمـــن الممكـــن أن تظل التقارير ملائمة . ويجب أن تؤكد التقارير المالـــية – على الأقل – المعلومات المنشورة في المصادر الأخرى ، وأن تؤيد أو تـــرفض التنـــبؤات التي قامت علي أساس معلومات أخرى ، وبذلك يتمكن المحللون الماليون والمستثمرون من تقييم الثقة في المصادر والتنبؤات الأخرى .

3- الشكل القوي The Strong Form

يشـــير الشكل القوي لفرضية السوق الكفء إلى أن أسعار الأوراق المالية تعكـــس جميع المعلومات الملائمة المتاحة ، أي أن أســـعار الســـوق تعكس – بدرجـــة كاملـــة – المعلومات التي يحصل عليها الإفراد ذو الوضع المتميز (وعلى سبيل المثال الإفراد الداخليين Insiders في المنشأة) مثلما تعكس تماما جميع المعلومات العامة (متضمنة المعلومات الداخلية Inside Information) .

ولذلك قد يفترض أن السوق غير كفء بالنسبة لمعلومات الأفراد الداخليين فـــي المنشأة ، وأنه يمكن الحصول على مكاسب زائدة Excess Earnings إذا تم التبادل على أساس مثل هذه المعلومات .

وترتبط تطبيقات الشكل القوي لفرضية السوق الكفء في المحاسبة بالدور الاجتماعـــي لهـــا . ويجـــب أن تحاول المحاسبة الحد من احتمالات استخدام المعلومات الداخلية . ومن الجدير بالذكر أنه إذا استخدمت المعلومات الداخلية لتحقـــيق مزايا لأفراد معينين ، فسوف يخسر المشاركون الآخرون في السوق وتـــتحول ثروة بعض المستثمرون إلى غيرهم ، ونظرا لان الأسعار لا تعكس هـــذه المعلومـــات بشكل فوري ، فسوف يكون تخصيص الموارد دون الوضع

الأمــثل . وعــلاوة على ذلك لن يكون المستثمرون الأفراد قادرين على تقييم الأوراق المالية بطريقة صحيحة لكي يحصلوا على محافظ الاستثمارات المثلي Optimum Portfolios ، مــن هــنا فقــد أبــدت عديد من الأدبيات الأشكال الضعيفة أو القوية لفرض السوق الكفء بينما لم يتم دعم الشكل القوي .

بعض سوء الفهم حول فرضية السوق الكفء

Some Misconceptions About The Efficient Market Hypothesis

بصفة عامة فإن هناك أمرا هاما وهو عدم إمكانية تطبيق نتائج المشاهدات عــن الأفــراد على الاقتصاد ككل . وهذا الرأي العام يطبق على فهم فرضية الســوق الكــفء ، لان مـــا يقوم به المستثمر الفرد لا ينطبق بالضرورة علي أسواق الأوراق المالية .

كمــا يجــب عــدم الخلــط بيــن مفهوم المحافظ ذات الكفاءة Efficient Portfolios وعناصـــر أخري مثل الكفاءة الإنتاجية أو كفاءة توزيع الموارد . وحيــث من الضروري افتراض توفير ذلك المقدار الضروري من المعلومات لتوضــيح هذه المفاهيم الأخرى للكفاءة . كما تفترض كفاءة السوق في الشكل شــبه القــوي أن أسعار الأوراق المالية تنطوي على جميع المعلومات المتاحة العامة .

بالإضــافة الـــى ما سبق يوجد سوء فهم حول السوق الكفء بردود فعل السوق للإجراءات المحاسبية البديلة ، بمعنى آخر هل تقدم التغيرات فى أسعار الأوراق المالــية دليلا على تفضيل المستثمر لإجراءات محاسبية بديلة ؟ ، وقد اختــبرت الأدبــيات هــذا الســؤال بعمق وأجابت بأن كفاءة سوق رأس المال بمفــردها لا يمكــن أن تســتخدم لإجــراء أحكام حول الرغبة فى الإجراءات المحاســبية الــبديلة ، وباختصـــار شديد ، فأن السبب فى عدم استخدام أسعار

الأوراق المالية بمفردها في تحديد الإجراءات المحاسبية البديلة هي أن هذه الأسعار لا تتضمن قيمة المعلومات ، ونظرا لان المعلومات متاحة وعامة بدون تكلفة للمستثمرين ، فلا يوجد من يرغب في دفع مقابل لها .

كما يحدث سوء فهم آخر عندما يكون السوق مضلل نتيجة تحايل أو استخدام طرق محاسبية احتيالية خادعة . وفي هذا الصدد يقضي مبدأ التعود الوظيفي **The Functional Fixation Principle** بأن المستثمرين يربطون بين قيمة الأوراق المالية وأرقام محاسبية معينة مثل أرباح السهم بصرف النظر عن كيفية تحديد الأرقام أو المحتوى الإعلامي لها ومضمون معلوماتها ويرتبط اهتمام المستثمرين من الناحية العملية (الوظيفية) بالأرقام أكثر من المعلومات، ولذلك قد يعدون تقديرات خاطئة لإيرادات الأوراق المالية والخطر المرتبط بها ، ولكن هذا المبدأ لا يتوافق مع فرضية السوق الكفء ، ومع أنه يتفق مع نظرية القيمة الحقيقية ، ففي السوق الكفء تعتبر أسعار الأوراق المالية بصورة ضمنية عن المعلومات المتاحة للجمهور وليس الأرقام المحاسبية ذاتها . ويدرك عدد كاف من المستثمرين حقيقة الأرقام المحاسبية كما أن أسعار الأوراق المالية تعتمد على أساسا أفضل للمعلومات لتقييم الإيرادات والمخاطر .

الدراسات البحثية لأسواق رأس المال

وقد أيدت دراسات عديدة لأشكال شبه القوية لسوق رأس المال عند اختيار الأسهم التي سوف تثمر عن عوائد عالية متوسط خلال فترات زمنية معينة ، وعموما تكشف تلك الدراسات عن أثر المعلومات على أسعار الأسهم ، ويطلق على تلك النوع من التحليلات أبحاث أسواق رأس المال **Capital Market Researches (CMR)** ويضيف فرض السوق الكفء إليه تسعير **Pricing**

Mechanism الأسـهم فـى أسـواق الأوراق المالية ، أن أبحاث سوق رأس المـال تقـوم أساسا على فرض السوق الكفء لفحص استجابات وردود أفعال السوق الفعلية للأنواع العديد من المعلومات .

ومنذ أواخر الستينات اهتمت الدراسات البحثية لأسواق رأس المال بفحص ردود أسـعار الأسـهم لمجموعة الأحداث والإفصاحات بما فيها الإعلان على الأربـاح السـنوية وربـع سـنوية ، والتغيرات فى توزيعات الأرباح والتنبؤ بالأرباح والمحاسبة عن عقود التأجير .

وربمـا تتمـثل أن أكـثر النـتائج الحاسـمة فى أهمية الدخل المحاسبى للمسـتثمرين . فقـد أوضحت الدراسات وجود علاقة قوية بين تحركات سعر السـهم والدخل المحاسبى مقارنة بتحركات سعر السهم والتدفقات النقدية ، أن الشـركات التى استخدمت طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا بصفة عامة ذات مؤشـرات أرباح سعر سهم أكثر من الشركات التى تستخدم طريقة الوارد أولا يصـرف أولا ، على الرغم من أن الطريقة الأخيرة تؤدى إلى دخل أعلى . أن الشـركات التى قامت بتغير طريقة الوارد أولا يصرف أولا إلى طريقة الوارد أخـيرا يصرف أولا قد ارتفعت أسعار أسهمها فى حين أن العكس قد أدى إلى أسعار سهم مخفضة .

أن فـرض السـوق الكـفء EMH وأبحاث سوق رأس المال CMR قد كانـت جزء من البيئة المحاسبية ، ومنذ عام 1960 فإن فرض السوق الكفء يمـثل مفهوم تجميعى Aggregate Concept يصف العلاقة بين أسعار السهم والمعلومـات . وقـد أشارت أدلة الإثبات التجريبية إلى أن سوق السهم يعتبر كـفء بدرجة معقولة . وعموما فإن أسعار الأسهم تتأثر بشكل كبير بالإفصاح عـن الأحداث الاقتصادية الحقيقية أكثر من أي آثار محاسبية . كما أن السوق

لـن يـتأثر عـن طريق أحداث اختلافات فى الأساليب المحاسبية التى لن يتم مصاحبتها باختلافات اقتصادية .

أن دراسـات سـوق رأس المـال تقوم على أساس فرض السوق الكفء لأغـراض فحـص آثـار الافصاحات المحاسبية الفعلية على أسعار الأسهم . ولذلك فهى تساعد على فهم البيئة الاقتصادية التى يتم العمل فيها . أن كل من فـرض الســوق الكـفء وأبحـاث سوق رأس المال لها تطبيقات هامة على الممارسة المحاسبية وفيما يلى بعض منها :-

(1) نصح العملاء Counseling Clients

أن العمـيل الـذى يفكر فى القيام بأحداث تغير محاسبى من شأنه أن يزيد دخلـه المقرر عنه لأغراض دعم أسعار اسهم معينة يتعين أن يكون على علم بـأن تلك التكنيكيات لن تخدع السوق . وفى الحقيقة أن تحركات أسعار الأسهم بالهـبوط ولـيس بالصـعود ترتبط بصفة عامة بالشركات التى تقوم بأحداث تغـيرات محاسبية اختيارية . فى حين لن يكون هناك اى مبرر اقتصادي قائم وراء ذلـك (على سبيل المثال التغيير من طريقة الإهلاك المعجل إلى طريقة القسـط الثابـت فى الإهلاك) . أن التفسير المرتبط بذلك يتمثل فى أن السوق يمكـن أن يرى من خلال تلك المحاولات أن يزيد الأرباح بشكل اصطناعى أو أن يخفى ذلك التحول القائم فى الشركة .

أن العمـيل الـذى يقلق من وجود سعر سهم مخفض إذا ما تم التغيير إلى طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للحصول على ميزة ضريبية يمكن أن ينصح بـان سوق السهم من المحتمل أن يكافأ مثل ذلك القرار على الرغم من وجود أربـاح مخفضة فى التقارير المالية ، وتتأثر أسعار الأسهم عن طريق مصادر

عديـــدة علـــى ســـبيل المـــثال نشرات الصحافة وأخبار المؤتمرات ونشرات الصـــناعة والصحف المالية ..... الخ . أن القوائم المالية تعتبر أحد المصادر الأساســـية للمعلومات رغما عن ذلك ، ونتيجة لذلك فان المديرين والمحاسبين يجـــب ألا يعـــتقدوا ببساطة أن أسعار الأسهم سوف تتأثر بسبب الإفصاح فى القوائم المالية .

(2) الإفصاح Disclosure

فـــى الســـوق شبه القوى فإن المعلومات المنشورة المتاحة للجمهور تمتد بشكل واضح لأسعار الأسهم بغض النظر عن المكان الذى يتم تقريرها خلاله، أن جوهـــر الإفصـــاح المحاســـبي يعتـــبر اكثر أهمية من شكل ذلك الإفصاح وموقعـــه فـــى التقرير المالى . تلك الافصاحات لا يتوقع أن تؤثر على أسعار الأسهم إلا إذا تأسست النتائج الاقتصادية الهامة على القوائم المالية المنشورة.

اقتصاديات المعلومات المحاسبية Economics of Accounting Information

تســـمح نظـــرية أســـواق رأس المال وفرضية السوق الكفء بتحديد أثر التقرير عن معلومات مختلفة أو استخدام إجراءات محاسبية بديلة . ويمكن أن تكـــون معـــرفة هـــذا التأثير مهمة جدا فى إرساء المعايير المحاسبية ، وإعداد السياســـة المحاســـبية لمنشـــأة معينة . ومع ذلك ، فأن هناك عدد من العوامل الأخـــرى يجـــب أن تؤخذ فى الاعتبار عند إعداد سياسة اجتماعية للمعلومات المحاســـبية ، وأحـــد هـــذه العوامل هو العلاقة بين تكاليف ومنافع المعلومات المنشورة .

وإذا لم تتح المعلومات المالية للجمهور بواسطة المحاسبين أو المنشآت أو الحكومة فمن الأرجح نشأة سوق لهذه المعلومات خلال مصادر أخرى . وسوف يكون المستثمرون راغبون فى دفع مقابل المعلومات إذا أمكنهم استلامها قبل أن تصبح متاحة للعامة . حيث إنهم بذلك يحققون عوائد احتكارية من المعلومات الخاصة . وسوف تختفي العوائد الاحتكارية بمجرد أن تصبح المعلومات متاحة للجمهور بواسطة مستثمرين عديدين يستلمونها ويعملون على أساسها . ومع ذلك ، بعد اختفاء الإيرادات الاحتكارية يدفع المستثمرون مقدارا ما مقابل المعلومات التى تسمح لهم بالتحرك نحو تشكيل محافظ أوراق مالية ذات كفاءة ، ويعنى هذا أن المستثمر لا يستطيع تحسين العوائد الناتجة من كل ورقة على حدة ، ومع ذلك يمكن زيادة عوائد المحفظة فى حدود أى فئة مخاطر التنويع واختيار الأوراق المناسبة ذات قيم مختلفة .

وإذا كانت الاهداف الاجتماعية للمحاسبة تنطوى على التخصيص الأمثل للموارد بين المنتجين ، ومحافظ الأوراق المالية المثلى التى يجوزها المستثمرون ، فأنه من الصعب جدا قياس منافع المعلومات المحاسبية من وجهة النظر الاجتماعية ، حيث يجب أن لا تتضمن هذه المنافع الإيرادات الاحتكارية الزائدة Excess Monopolistic التى قد تكون متاحة لفئة مختارة قادرة على تحقيق كسب نتيجة المتاجرة باستخدام معلومات لم تتح بعد للجمهور . وتنشأ المنافع نتيجة إمداد أسواق الأوراق المالية بجميع المعلومات الملائمة للقرارات الاستثمارية . ويمكن افتراض الملائمة إذا كان للمعلومات تأثيرا على أسعار الورقة المالية أو حجم مبيعاتها ، ولذلك فأن السوق يحدد الملائمة . ويمكن افتراض أن المقدار الأمثل من المعلومات يساعد فى التوزيع الأمثل للموارد خلال التسعير المناسب للأوراق المالية . ومع ذلك يجب أن

يفهم بوضوح أن كفاءة السوق بمفردها ، لا تؤدى بالضرورة إلى التوزيع الأمثل للموارد ، أيضا لا يمكن استخدام الدرجات النسبية للارتباط بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأوراق المالية كوسيلة لتحديد المنفعة النسبية للمجتمع نتيجة تقديم المعلومات إلى السوق .

وبدون وجود طريقة مباشرة لتقييم منافع المعلومات المحاسبية فأن التركيز يتحول إلى جانب التكاليف . ويجب أن تؤخذ فى الاعتبار عدة أنواع من التكاليف :

1- التكاليف المباشرة لإنتاج ونشر المعلومات .
2- تكاليف إنتاج ونشر المعلومات بواسطة مصادر بديلة .
3- التكاليف التى يتحملها المستثمرون ومتخذو القرارات الأخرين فى تفسير وتقييم المعلومات .
4- التكاليف التى يتحملها المستثمرون إذا كان عليهم البحث عن المعلومات اللازمة لهم .
5- التكاليف غير المباشرة مثل التأثيرات العكسية للمعلومات المنشورة على التشغيل الكفء للمنشأة .

وتتحمل المنشأة تكاليف إنتاج ونشر المعلومات المحاسبية المنشورة . ويتحملها المساهمون – ومن المحتمل غيرهم بطريقة غير مباشرة . ويحصل المستثمرون على المعلومات المحاسبية دون عبء ، ويؤدى تخفيض التكاليف إلى منفعة اجتماعية للمنشأة إذا كانت المعلومات المنشورة غير ملائمة ، أو إذا لم تستخدم بواسطة أى من المستثمرون أو السوق ، أو إذا كانت المعلومات

تقـــدم كل وقت من مصادر أخرى بدون تكلفة إضافية مهمة نسبيا إذا لم توجد لها منفعة أو حتى عندما يفترض وجودها .

وبإيجـــاز يمكن افتراض تحسين توزيع الموارد نتيجة أى زيادة فى مقدار المعلومـــات التى تنطوى عليها أسعار الأوراق المالية ، ولكن هذا لا يعنى أنه مـــن الممكـــن تفضيل مجموعة واحدة من الإجراءات المحاسبية على الأخرى تـــبعا للارتباط بأسعار السوق ، فهناك عوامل أخرى عديدة يجب أن تؤخذ فى الاعتـــبار عـــند شتقييم أية سياسة محاسبية ، وتتضمن هذه العوامل تكلفة إنتاج وتوزيـــع المعلومـــات ، وتكالـــيف المصادر البديلة للحصول على المعلومات والتكالـــيف بالإضـــافة الـــى تكلفة تحليل تلك المعلومات بواسطة المستثمرين والمحللين .

الفصل الثانى

التطوير المقارن للفكر والممارسة المحاسبية

الفصل الثانى

التطوير المقارن للفكر والممارسة المحاسبية

The Comparative Development of Accounting Thought and Practice

2/1 تاريخ الفكر المحاسبى .

2/2 عوامل ومناهج التطوير المقارن للمحاسبة .

2/3 الفكر والممارسة المحاسبية فى فرنسا .

2/4 الفكر والممارسة المحاسبية فى المانيا .

2/5 الفكر والممارسة المحاسبية فى اليابان .

2/6 الفكر والممارسة المحاسبية فى هولندا .

2/7 الفكر والممارسة المحاسبية فى المملكة المتحدة .

2/8 الفكر والممارسة المحاسبية فى الولايات المتحدة الامريكية .

1/2 تاريخ الفكر المحاسبى History of Accounting Thought

أن التطورات فى الممارسات والمبادئ والإجراءات المحاسبية قد سايرت بسرعتها وتقدمها التغيرات فى البيئات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية السائدة فى البلد ، ففى الاقتصاديات المتقدمة كانت التغيرات فى البيئة فى النصف الأخير من ذلك القرن سريعة ، وبطبيعة الحال فقد ترتب على ذلك ثورة جوهرية فى المحاسبة سواء فى النظرية أو التطبيق فى تلك البلدان أثناء الخمسين سنة الأخيرة ، هذا ومن الأهمية بمكان تقديم وصف واستعراض للملامح الرئيسية لتطور الفكر المحاسبى فى تلك البلاد المتقدمة ، حيث أن البلاد الآخذة فى النمو قد تتباطىء فى هذا الخصوص ، إلا أنه أثناء وأثناء العقد الماضى مع ذلك قد تبين وجود تفعيل لبعض الأنشطة المرتبطة بتطوير المحاسبة من حيث النظرية والتطبيق فى الاقتصاديات الآخذه فى النمو.

التاريخ المبكر للمحاسبة Early History of Accounting

أن المحاسبة منذ بداية تاريخها التسجيلى يبدو أنها تمثل مجرد ممارسة وتطبيق عملى ، حيث تم تسجيل معاملات المشروع ومبيعات الأراضى منذ حوالى 3000 عام قبل الميلاد ، ولا شك فإن إدخال النقود كوسيلة للتبادل قد كان بمثابة الدافع وراء تطوير المحاسبة الحديثة ، وقد كان الصينيون هم أوائل من قاموا بتلك الممارسة من 2000 عام قبل ان تظهر فى أوروبا ، حيث أن الأشكال المعقدة للمحاسبة الحكومية وجدت فى الصين فى عام 2000 عام قبل الميلاد ، أن الأنشطة المصرفية والتجارية الأخرى قد أدت إلى الاحتفاظ بالحسابات فى اليونان القديمة ، وقد احتفظ الرومانيون بحساباتهم فى جداول

الشـــمع والتى فسدت مع سقوط حضارة الرومان (عام 700 قبل الميلاد وحتى عـــام 400 بعـــد الميلاد) ، أن التطور الاقتصادي في العصور المتوسطة قد ســـاعدت فـــى تطوير المحاسبة ، كما ان النطاق الكبير من الأعمال قد تحملته البـــنوك والكنيسة فى أوروبا ، ويعتقد ان فكرة القيد المزدوج قد تطورت عن طـــريق البنوك أثناء عام 1300 بعد الميلاد ، ويمكن القول بأن التنظيم المهني الأول للمحاسبين قد تأسس فى فينسيا فى عام 1581 .

وقد اعتبر **Luca Pacioli** أب المحاسبة الحديثة ، حيث ان كتابة قد أصبح بمثابة نموذج للكتب والدراسات اللاحقة أثناء فترة تزيد عن مائتين سنة ، وفى عـــام 1494 قام بنشر بحثه الفلسفي الشامل الذى تضمن فصلين يصفان طريقة القـــيد المـــزدوج فى إمساك الدفاتر ، وقد تم تعيينه أستاذا للرياضيات فى عام 1514 فـــى روما ، وهناك عديد من الأساتذة الأوربيين الذين قاموا بمساعدته فى تطوير الأفكار المحاسبية ، ومنهم **Cayley** الذى كان أستاذا للرياضيات فى جامعـــة كامبردج فى إنجلترا وقد كتب مؤلفا عن مبادىء طريقة القيد المزدوج فى إمساك الدفاتر **The Principles of Double – Entry Bookkeeping** ، ان نظـــام القيد المزدوج الموضوع عن طريق **Pacioli** قد تم تطبيقه مبكرا فى عام 1563 فى أوروبا ، ولكن بدأ فى إنجلترا إدخاله فى نهاية القرن التاسع عشر.

عصر الركود The Age of Stagnation

أن الفـــترة مـــا بيـــن عام 1494 وعام 1775 تم اعتبارها عصر الركود للمحاســـبة ، وتجـــدر الإشارة فإن المحاسبة تعتبر دالة فى التطور الاقتصادى والاجـــتماعى ، وقد حدثت تغيرات قليلة جدا أثناء تلك الفترة التى تبلغ حوالى

300 عامـــا ، ولـــم تكـــن هـــناك أيـــة مظاهر للتطور الاقتصادى على وجه الخصـــوص فـــى تلـــك الفـــترة ، وبطبـــيعة الحال فلم يكن هناك أى تقدم فى الممارسات والأفكار المحاسبية .

أن مالك المشروع يتوقع أن يحتفظ بالحسابات لأغراض شئونه الخاصة ، لذلـــك لـــم تكن هناك حاجة إلى عملية أعداد القوائم المالية أو مراجعتها ، ولم تكن هناك أية قوائم للدخل أو للميزانيات العمومية كما هى متعارف عليها الآن ، وعلى الرغم من ذلك فان مفاهيم رأس المال المرتبطة بأن الفرق بين الأصول والالـــتزامات وصافى الربح يمثل التغير فى رأس المال بين فترتين (بعد الأخذ فـــى الحســـبان الإضـــافات والمسحوبات إلى رأس المال) قد تم تقريرها أثناء عصر الركود .

نمو المعرفة المحاسبية Growth of Accounting Knowledge

أن المعـــرفة المحاســـبية (المبادىء والأساليب والممارسات أو النظم) قد تزايدت لحد كبير خلال فترة 200 عاما بداية من عام 1775 حتى عام 1985، وسوف يكون من المفيد أن يتم عمل مسح مختصر لنمو الممارسات والمبادىء المحاسبية فى تلك الفترة .

الفترة من عام 1775 حتى عام 1850

أن منشـــآت الأعمـــال الـــتى تتخذ شكل المنشأة الفردية وضعت مزيد من التأكيد على الميزانيات العمومية Balance Sheets أكثر من قوائم الدخل (حسابات الأرباح والخسائر) أثناء تلك الفترة ، وعلى الرغم من تزايد النمو فى شركات الأشـــخاص والمنشآت الفردية فقد ترتب على الثورة الصناعية زيادة النمو فى

الاعتماد على الشركات ذات النطاق الضخم حيث ظهر للوجود شركات كثيرة وعديـدة تتسـم بالضـخامة ، وقـد تحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشـتركة Proprietary Ownership إلى الملكية عن طريق حملة الاسهم Shareholder Ownership فى ظل وجود قانون للشركات ، وحيث تم النظر للشركة على أنها كيان ذو شخصية معنوية مستقلة ، وبطبيعة الحال فإن ملاك رأس المـال (حملة الاسهم) كان مهتمين بالحصول على عائد من استثماراتهم فـى الشـركة ، ممـا ترتب على ذلك زيادة التأكيد على الدخل ، حيث تعلق اهـتمامهم بالدخل بعد الفائدة والضريبة ، علاوة على ذلك فإن نتيجة الأعمال أثـناء الفـترة المحاسبية يجب ان يكون معروفا للملاك ، وقد ترتب على ذلك تطويـر مفهـوم الدخل المحاسبى بالإضافة إلى مفهوم الدورية Periodicity ، كمـا تـم النظر إلى الشركة على أنها مستمرة فى نشاطها على أساس فرض الاستمرار Going Concern ، ووفقا لذلك المفهوم فإن الأصول الثابتة كان يتم تقييمها على أساس التكلفة الأصلية مطروحا منها الإهلاك .

وحيث أن الملكية قد تم فصلها عن الإدارة ، فقد اصبح من الضروري أن يتم الحصول على حسابات سنوية يتم تدقيقها عن طريق جهة خارجية حيادية، وقـد أدى ذلك إلى نشوء المراجعة المالية Financial Audit ، وقد تم تأسيس كثـير مـن مجـامع وتنظـيمات المحاسبين القانونيين فى كثير من البلاد فى السنوات الأخيرة والتى أهتمت بتطوير أداء وظيفة المراجعة .

الفترة من عام 1900 حتى عام 1950

جديـر بالذكر كان هناك ثورة فى الممارسة والنظرية المحاسبية أثناء تلك الفترة والفترة اللاحقة ، أن مفهوم محاسبة الأشراف أو الوكالة Stewardship

Accounting (التقرير عن طريق الإدارة إلى ملاك غائبين) التى أتت للوجود خـــلال عـــام 1915 لــم تظل قائمة بشكل جوهري خلال الخمسينات ، فنتيجة لـــزيادة تعقـــد أعمال المشروعات ونشوء أساليب جديدة (نظريات وممارسات) للتحلـــيل المحاسبى من أجل التعامل مع المنافسين ، تطورت محاسبة التكاليف Accounting Cost و المحاســـبة الإدارية Management Accounting أثناء تلك الفترة ، حيث لم يعد يتم النظر إلى القوائم المالية كمؤشرات ذات دلالةعن المركـــز المـــالى ونتائج الأعمال السابقة ، حيث تم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعـــية القرار فى نهاية تلك الفترة ، وقد تم وضع مزيد من التركيز على نشوء أســـاليب وممارسات ونظم للمحاسبة لجعلها اكثر نفعا فى عملية اتخاذ القرار ، وقد تم تطوير المحاسبة الضريبية Tax Accounting والاستشارات الضريبية Tax Accounting والتخطـــيط الضـــريبى Tax Planning أثناء تلك الفترة ، ولترشـــيد أساليب المراجعة وتطويرها تم إصدار معايير وإرشادات المراجعة فـــى بـــلاد كثيرة ، كذلك فقد تم تحسين المحاسبة الحكومية رغما عن تاريخها القديم المسجل حتى تكون أكثر نفعية فى إعداد الموازنات التخطيطية والرقابية ، بالإضافة لذلك فقد أدخلت أساليب أفضل في تسجيل وتحليل البيانات .

الفترة من عام 1950 حتى الوقت الحاضر

أثـــناء تلـــك الفـــترة تطـــورت المحاسبة حيث اصبحت بمثابة نظام كامل للمعلومـــات ، ولـــم يعد ينظر إليها على أنها مجرد فن ولكنها تعتبر أيضا علم مثل باقى العلوم الاجتماعية الأخرى ، وقد تم اختبار كثير من المفاهيم النظرية ووضعها محل التنفيذ ، وقد تم الإشارة إلى انه من المفيد أن يتم تطوير نظرية المحاســـبة تأسيســـا على المدخل الوصفي والمدخل المعياري ، وقد تم تكوين

كثــير من مجالس ولجان معايير المحاسبة بهدف إصدار إيضاحات عن مفاهيم ومعايــير المحاســبة فــى كثير من البلدان ، حيث تم تطوير المحاسبة الدولية International Accounting بهدف عمل التوافق والتجانس فيما بين أساليب وممارســات المحاســبة في البلاد الأعضاء ، وخلال السبعينات ازداد الإدراك والاهتمام الخاص بأنه بجانب أن أنشطة منشآت الأعمال لها آثار اقتصادية فإن لها أيضا تأثيرات اجتماعية على العاملين والمجتمع والمستهلك والبيئة ، الأمر الــذى أدى إلى تطوير المحاســبة الاجتماعــية للشــركة Corporate Social Accounting أو مــا يطلــق علــيه محاســبة المسئولية الاجتماعية Societal Responsibility Accounting أو المحاسبة والمساءلة عن الأداء Accountability Accounting . وقــد تحول التركيز فى ذلك النوع من المحاسبة من الإيرادات والمصــروفات إلى الموازنة بين التكلفة والعائد ، حيث لم يكشف النوع الأول عــن الصــورة الكاملــة لانشــطة الشركة ، كذلك فقد تطورت المحاسبة عن المــوارد البشرية Huma.. Resources Accounting كجزء من قياس الأداء الاجتماعى للشركة واصبحت فرعا قائما بذاته .

و أثــناء الســبعينات والثمانينات تم إعطاء مزيد من الانتباه إلى التخطيط الكلــى للــنظم بالإضــافة إلى التطبيقات المتداخلة للنظم ، وقد أحدث استخدام الكمبــيوتر ثــورة فى نظم وأساليب المحاسبة ، وقد كان هناك تأكيد على تقييم الفعالية Effectiveness Evaluation ، ونظم المعلومات Information Systems وعلــم الإدارة Management Sciences والخدمات الإدارية Management Services ، بالإضــافة إلى المراجعة الإدارية Management Audit والتى تعتــبر نتائج تطبيق أساليب ونظرية جديدة للمحاسبة ، وقد أصبحت المحاسبة الآن علم منهجى متعدد الأبعاد .

2/2 عوامل ومناهج التطوير المقارن للمحاسبة

The Comparative Development of Accounting

تــؤدى المحاسبة وظيفة خدمية في المجتمع ، وحتى يمكنها أن تظل مفيدة مــن الناحــية الفنية والاجتماعية فيجب أن تتجاوب مع حاجات المجتمع التى تتغــير دائمــا ، كما يجب أن تعكس الظروف الثقافية والاقتصادية والقانونية والاجتماعــية والسياســية مــن خلال عملها ، ومن هنا كان تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار ، وفى البداية لم تكن المحاسبة أكثر قليلا من نظام للقيد والتســجيل لخدمــات مصرفية معينة وتحصيل الضريبة ، ثم تطورت فيما بعد حيث ظهرت نظم إمساك الدفاتر بالقيد المزدوج لمقابلة احتياجات المشروعات الــتجارية ، كما أوجد التصنيع وتقسيم العمل الحاجة إلى تحليل سلوك التكاليف والمحاســبة الإداريــة ، كما أدى ظهور الشركات الحديثة إلى ظهور التقارير الدوريــة وكذلــك المــراجعة ، ومؤخــرا أوجــدت المحاسبة طرقا لمعالجة الالتزامات البيئية وكشف غسيل الأموال .

وتوفــر المحاسبة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فى أسواق الأوراق المالــية الكــبرى سواء المحلية أو الدولية ، ثم اتسعت المحاسبة لتدخل مجال تقديــم الاستشارات الإدارية ، كما احتوت جانبا كبيرا من تكنولوجيا المعلومات ضمن نظم وإجراءات المحاسبة .

إلا أن الســؤال الــذى يــثار هو لماذا تكون هناك رغبة فى معرفة كيف ولماذا تتطور المحاسبة ؟ ، إن الإجابة هى نفس الأسباب التى أدت إلى التطور فى مجال الدراسات الأخرى ، فإذا كانت هناك قدرة على التعرف على أسباب تطور المحاسبة، سوف تكون هناك إمكانية للتأثر والتنبؤ باتجاه ومعدل التغير، عــلاوة على ذلك فأن معرفة العوامل المؤثرة على تطور المحاسبة تمكن من

الفهم على نحو أفضل أسباب أخذ نظام المحاسبة فى دولة ما خصائص معينة، حيث تختلف المحاسبة بشكل واضح من دولة لأخرى فى العالم وكذلك عوامل التطور ، وبتعبير آخر فـأن دراسة أوجه الاختلاف وكذلك أوجه الاتفاق يمكن أن توضـح هذه العوامل ، حيث أن المحاسبة تتجاوب مع البيئة ، أن اختلاف البيـئة الثقافـية والأقتصـادية والقانونـية والسياسية تؤدى إلى اختلاف نظم المحاسـبة ، بينما أوجه اتفاق العوامل البيئية تؤدى إلى نظم محاسبة متشابهة ، ويؤدى التطور فى العديد من النظم الى دراسة أهمية التبويب **Classification**، ولكن السؤال الذى يمكن إثارته هو لماذا يتم الاهتمام بالتبويب (المقارن) سواء فـى نظـم المحاسبة المالية المحلية أو الإقليمية ؟ ، لعل الإجابة تكمن فى أن التبويـب يعتبر أمرا جوهريا لتفهم الحقائق وإيجاد العلاقات بينها ، كما يسمح تبويب نظم المحاسبة المالية إلى تفهم لماذا وكيف تختلف النظم ، ويمكن أيضا من تحليل ومعرفة أى من النظم تتقارب أو تختلف مع مرور الزمن .

والهـدف مـن التبويب هو تقسيم الدول إلى مجموعات من حيث العوامل العامـة والخصائص المميزة لنظم المحاسبة لكل منها ، ويظهر التبويب هيكل وأساسـيات كل مجموعة والتى تميزها عن المجموعات الأخرى ، ويمكن تفهم نظـم المحاسـبة إذا أمكن تحديد أوجه الاختلاف والاتفاق لكل منها ، ويعطى التبويب بعض المزايا العملية هى :

1- تـتفاعل الدول فى كل مجموعة مع الظروف الجديدة بطريقة واحدة ، كما يمكن أن تستفيد من تجارب الدول الأخرى بنفس مجموعتها ، وعلى سبيل المـثال وجـد واضـعو معايـير المحاسبة فى كندا والولايات المتحدة أنه من الأفضل لهما أن يتعاونوا لإيجاد حلول لمشاكل محاسبية معينة .

2- أظهر التبويب إطارا عاما للمجهودات التى تهدف إلى إيجاد التناسق بين الدول أو الأقاليم ، وحتى يمكن أن تنجح هذه المجهودات يجب أن تتفهم كل مجموعة (مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولى ، أو الاتحاد الأوربى على المستوى الاقليمى) الفروق الواجب التغلب عليه بحيث تتغير مع الزمن .

3- تفتقر الدول النامية عادة إلى المواد اللازمة لتطوير معاييرها المحاسبية ، ويمكن لهذه الدول أن تحدد معاييرها من معايير قائمة فعلا .

4- وتزداد تعقد مشاكل الاتصالات عندما يقدم لمستخدمى القوائم المالية قوائم معدة وفقا لمعايير المحاسبة غير معتادين عليها ، ويمكن أن يحدث ذلك فى داخل المنشاة متعددة الجنسية ، لذلك يحتاج المحاسبون عند تعاملهم مع محاسبين فى دولة أخرى إيجاد لغة مشتركة .

ان معايير المحاسبة لأى دولة هى نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية ، ومن غير المحتمل أن يتشابه هذا المزيج فى دولتين لذلك فأن الاختلاف أمرا وارد ، ويساعد تفهم العوامل التى تؤثر على تطور المحاسبة على المستوى المحلى على إيضاح أوجه الاختلاف بين الدول ، وفيما يلى بيان العوامل التى يعتقد أن لها تأثير هام على تطور المحاسبة ، حيث تعتبر العوامل السبعة الأولى ذات طبيعة اقتصادية أو اجتماعية وتكون محل اهتمام كل الكتاب فى المحاسبة أكثر، أما العامل الثامن، والذى يوضح العلاقة بين الثقافة وتطور المحاسبة فقد أصبح مؤخرا محل الاهتمام .

1- النظام القانوني Legal System

تـنظم القوانين السلوك البشرى ، ويحدد نظام القوانين مدى تفاعل الأفراد وانتمائهم لقوانين البلاد ، وقد انقسم العالم الغربى إلى نظامين الأول التشريعى (التعليمات والقوانين المدنية) Code or Civil law ، والثانى النظم غير التشريعية (قانون الحالة أو القانون العام) Common or Ease Law ، ويعتمد النوع الأول على القانون الرومانى ، ثم بعد ذلك قانون نابليون ، أما دول قانون الحالة أو القـانون العام فتبنى قوانينها على متطلبات حاجات الإفراد لذلك ، وفى الدول التشـريعية فأن قوانين المحاسبة تندمج ضمن القوانين المحلية ، وتميل إلى أن تكـون أمـرا إجرائيا ، وعلى العكس من ذلك ففى دول القانون العام أو قانون الحالـة لا يوجـد واحد مسبق ولا يهدف إلى أن يغطى كل الحالات ولا توجد محـاولات فـى قـانون واحد وهو ما يشجع على التجربة ، ويعطى الفرصة لممارسـة عملية التقاضى ، ويرجع أصل القانون العام Common إلى النظام القضائى البريطانى ، ولا تندمج قواعد المحسبة ضمن هيكل القوانين فى دول القـانون العـام ، وإنمـا تضعها هيئات مهنية تعمل مع القطاع الخاص ، مما يسمح لها بأن تكون أكثر إلزاما وأكثر تجديدا .

2- مصادر التمويل Sources of Finance

تركـز المحاسـبة فى الدول ذات أسواق رأس المال القوية مثل الولايات المـتحدة الأمريكـية والمملكة المتحدة على بيان مدى كفاءة الإدارة فى تشغيل الشـركة (ربحيـتها) ، وقد صممت لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المحتملة ، ويتسع الإفصاح ليتمشى مع انتشار

واتساع الملكية الخاصة ، وعلى العكس من ذلك إذا كانت النظم مبينة على الإقراض - وحيث تكون البنوك هى المصدر الرئيسى للتمويل ، تركز المحاسبة عل حماية المقرضين من خلال مقاييس محاسبية متحفظة ، طالما أن المنظمات المالية يمكنها الوصول إلى أية بيانات تحتاجها بطريقة مباشرة ، لذلك يكون الإفصاح المتسع محددا، ويظهر ذلك فى كل من ألمانيا واليابان وسويسرا.

3- الضرائب Taxation

تحدد التشريعات الضريبية معايير المحاسبة فى العديد من الدول ، حيث يجب على الشركات أن تسجل إيراداتها ومصروفاتها فى السجلات الخاصة للأغراض الضريبية ، وفى بعض البلاد مثل ألمانيا والسويد وفى دول أخرى مثل هولندا تنفصل الحسابات المالية عن الحسابات الضريبية ، حيث يكون الربح الخاضع للضريبة عبارة عن أرباح المحاسبة المالية بعد تعديلها لمواجهة الفروق الناتجة من تطبيق القوانين الضريبية ، ومن الطبيعى حتى فى حالة انفصال المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية أن يتطلب التشريع الضريبى اتباع مبادئ محاسبية محددة مثل تقييم المخزون وفقا للوارد أخيرا يصرف أولا Lifo كما فى الولايات المتحدة الأمريكية .

4- الروابط الاقتصادية والسياسية Political and Economic Ties

تنتقل الأفكار والتطبيقات الفنية والمحاسبية من دولة لأخرى عن طريق الاحتلال أو التجارة أو غيرها من القوى ، فقد انتشر نظام القيد المزدوج ، والذى وجد فى إيطاليا فى القرن الخامس عشر فى كل أوربا ، وذلك مع انتشار الأفكار الجديدة لعصر النهضة ، كما صدر الاستعمار البريطانى

المحاسبين ومبادئ المحاسبة إلى المستعمرات ، كما فرضت الولايات الأمريكية نظام وإجراءات المحاسبة على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية ، والان يلاحظ أن دول أوربا الشرقية حدثت من أنظمتها من خلال إجراءات المحاسبة المتبعة فى الاتحاد الأوربى ، وغنى عن البيان فإن اتساع التكامل الاقتصادى من خلال نمو التجارة وتدفقات راس المال قد أصبحت محفزات قوية لاتساق معايير المحاسبة .

5- **التضخم** **Inflation**

يؤثر التضخم على المحاسبة بالتكاليف التاريخية ، كما يؤثر على رغبة الدولة فى دمج تغيرات الأسعار فى الحسابات ، لذلك تستخدم إسرائيل والمكسيك وغيرهما من دول أمريكا اللاتينية بشكل معتاد المستوى العام للأسعار بسبب معاناتهم للتضخم الجامح ، وفى أواخر السبعينات قامت الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة بإعداد تقارير أثار التغير فى الأسعار للتجاوب مع معدلات التضخم العالية غير المعتادة .

6- **مستوى التطور الاقتصادى** **Level of Economic Development**

يؤثر هذا العامل على أنواع المعاملات التى تتم فى الاقتصاد ، وأى منها يعد أكثر سيادة ، ومن ناحية أخرى تحدد أنواع المعاملات المشاكل والقضايا المحاسبية التى يجب مواجهتها ، فعلى سبيل المثال فأن تعويضات المديرين على أساس الأسهم ، أو الأصول فى شكل أوراق مالية غير هامة فى أسواق رأس المال المتخلفة ، والان تتحول العديد من الاقتصاديات الصناعية إلى اقتصاديات خدمات ، كذلك أصبحت مشاكل وقضايا تقييم الأصول الثابتة

وتسجيل الإهلاك والملائمة فى البيئة الصناعية الآن أقل أهمية ، وهناك تحديات جديـــدة للمحاســـبة تظهر الان على سبيل المثال تقييم الأصول غير الملموسة والموارد البشرية.

7- مستوى التعليم Education Level

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد ، وغير ذات فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها ، وعلى سبيل المثال ستكون التقارير الفنية المعقدة عن انحرافات سلوك التكاليف غير ذات فائدة ما لم يكن القارئ متفهما المحاسبة عن التكاليف ، كذلـــك الإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية ستصبح معلومات غير مفيدة إلا إذا قرأت بكفاءة .

ويـــتدخل العديـــد مـــن المتغيرات السابقة ، وعلى سبيل المثال فأن نظام القـــانون العـــام ذا الأصل البريطانى صدر إلى دول عديدة مثل استراليا وكندا والولايـــات المـــتحدة الأمريكية ، ولهذه الدول الأربعة أسواق رأس مال عالية الـــتطور وتؤثـــر فـــى الـــتقارير المالية ، كذلك تنفصل المحاسبة المالية عن المحاســـبة الضـــريبية ، وعلى العكس من ذلك فأن معظم قارة أوربا واليابان ذات الـــنظم القانونية تعتمد على البنوك أو الحكومة بغالبية تمويلها ، وتتمشى قواعد المحاسبة عموما مع قوانين الضرائب .

8- الثقافة Culture

يمكـــن القـــول بـــأن الثقافة هى القيم والاتجاهات المشتركة فى المجتمع ، وتؤثر المتغيرات الثقافية على التنظيمات (مثل النظم القانونية) ، وقد أوضحت أدبيات المحاسبة وجود أربعة أبعاد محلية أو وطنية للثقافة هى :

a- الفردية Indivedualism .

b- مدى القوة Power Distance .

c- تفادى عدم التأكد Uncertainty Avoidance .

d- سيطرة الرجل Masculinity .

ويمكن القول بأن الفردية (عكس الجماعية) هى السمة المميزة لخيوط النسيج الاجتماعى (أنا بدلا من نحن) ، ومدى القوى يعنى إلى أى مدى يمكن قبول التدرج الهرمى والتوزيع غير المتكافئ للسلطة داخل المؤسسات والمنظمات ، ويعنى تفادى عدم التأكد شعور المجتمع بغموض وعدم التأكد فى المستقبل ، والذكورة (عكس الأنوثة) تعنى مدى تفضيل الجنس واتباع قيم الذكورة التقليدية وتفصيلها عن الأنوثة .

فى ضوء ذلك المدخل تم وضع إطار يربط بين الثقافة والمحاسبة ، حيث تم اقتراح أربعة أبعاد للقيم المحاسبية والتى تؤثر على ممارسة التقرير المالى للدولة هى :-

a- الرقابة المهنية أو القانونية Professionoalism vs. Statutory Control

ويعنى تفضيل أحكام المهنة والرقابة الذاتية للمهنة أو على العكس وفقا للمتطلبات القانونية .

وتتمشى الرقابة المهنية مع تفضيل هيكل نسيج المجتمع الذى يركز على الاستقلالية ، وحيث لا يوجد سوى دور بسيط وعدد قليل من القواعد ، وعندما تكون أحكام الرقابة المهنية ممكنة التطبيق ، وغالبا ما تكون المهنية مقبولة فى المجتمعات التى يكون فيها قوة المجتمع قليلة ، حيث يكون هناك اهتمام بحقوق الفرد ، حيث لا يشعر الأفراد عند المستويات المختلفة من القوة بالخوف

ويكونـوا أكـثر اسـتعدادا للثقة فى الناس ، وكذلك عندما يسود الاعتقاد بعدم الحاجة إلى فرض قوانين أو نظم قانونية أخرى .

b- التنميط مقابل المرونة Uniformity vs . Flexibility

ويعـنى تفضـيل التنميط والثبات على المرونة عند مواجهة أيه ظروف ، ويتمشـى تفضيل التنميط مع سلوك الأفراد الذين يواجهون حالة عدم التأكد من تفـادى الأمور التى تؤدى إليها القوانين والنظم الجامدة ، كذلك احترام التنميط والبحـث عـن القـيم والحقـيقة المطلقة ، ويتمشى التنميط مع حالة التفضيل الجماعية فى النسيج القوى للمجتمع ، والأيمان بالنظام والتنظيم واحترام تقاليد المجـتمع ، ومـن السهل تطبيق التوحيد فى المجتمعات القوية من حيث القدرة علـى فرض القوانين والتعليمات ذات الطبيعة الموحدة ، وفى هذه الحالة يكون التنميط مقبولا .

c- التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism vs . Optimism

يتمشى منهج الحيطة والحذر عند القياس مع عدم التأكد فى المستقبل أكثر من التفاؤل والمغامرة ، ويتمشى منهج التحفظ عند قياس الأرباح فى ظل حالة عدم التأكد الناتجة عن استشعار عدم الأمان ، مما يتطلب اتخاذ الحيطة للتمشى مـع عـدم الـتأكد مـن الأحداث فى المستقبل ، ويشجع التركيز على الأداء والإنجاز الفردى على الأقلال من منهج التحفظ عند القياس .

d- السرية مقابل الشفافية Secrecy vs . Transpatency

تفضـيل السرية يعنى وضع قيود على المعلومات ومنع وصولها إلى من يريد الحصول على المعلومات بدلا من الاستعداد للإفصاح عن المعلومات العامة .

ويتمشـى تفضيل السرية مع حالة تفادى عدم التأكد أى عدم الإفصاح عن المعلومـات لتفادى التضارب والمنافسة والمحافظة على الأمن ، ومن المحتمل

أن تتمـيز المجـتمعات ذات بعـد القوة العالى بالسرية على التميز فى القوة ، وتتمشى السرية أيضا مع تفضيل الجماعية ، أى أولئك المهتمون بالمنشأة بدلا مـن الأطراف الخارجية ، وتميل المجتمعات التى تركز على مستوى المعيشة والإفـراد والبيـئة إلى أن تكون أكثر انفتاحا خصوصا فيما يتعلق بالمعلومات التى تخص المجتمع .

نماذج التطور المقارنة Comparative Development Patterns

يمكـن التميـيز بين أربعة مناهج لتطور المحاسبة فى الدول الغربية ذات نظم اقتصاديات السوق :

1- نموذج الاقتصاد الكلى **Macroeconomic Patern**

2- نموذج الاقتصاد الجزئى **Microcconomic Patern** .

3- منهج المعرفة المستقل **The Independent Discipline Approach** .

4- منهج التنميط أو التوحيد المحاسبى **The Uniform Accounting Approach**.

وقـد قدمـت أدبيات المحاسبة تلك النماذج الرائدة ، والتى اعتبرت أساسا لمعظم تبويبات نظم المحاسبة فى العالم .

نموذج الاقتصاد الكلى The Macroeconomic Pattern

هناك فرضان رئيسيان بالنسبة لاقتصاديات الأعمال :

1- تضـع المنشأة الفردية أهدافها بشكل رسمى أو غير رسمى ، ثم توجه عملياتها نحو التنفيذ الأمثل لهذه الأهداف .

2- تضع الدولة سياسات رسمية أو غير رسمية ، ثم تضع الطرق الكفيلة بتحقـيق هـذه السياسات ، وعادة ما تكون أهداف المنشأة أضيق من السياسة

الاقتصادية القومية كما يكون للمنشأة أهداف محددة ومتعددة ترمى إلى تحقيقها وتحاسب عنها أمام عدة مجموعات من المستفيدين ، لذلك تشتق وتعمم المحاسبة فى نموذج الاقتصاد الكلى من أهداف الاقتصاد الكلى القومى ، والتى تقوم على الفروض التالية :

1- تعتبر المنشأة الوحدة الأساسية فى الاقتصاد القومى .

2- تحقق المنشأة أهدافها الفعالة مع السياسات الاقتصادية القومية .

3- يمكن تحقيق المصلحة القومية إذا كانت المحاسبة فى المنشأة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالسياسات الاقتصادية القومية .

وقد اتبعت السويد نموذج الاقتصاد الكلى لنمو المحاسبة .

نموذج الاقتصاد الجزئى The Microeconomic Pattern

يفترض هذا النموذج أن تتطور المحاسبة وفقا لمبادئ الاقتصاد الجزئى ، والتى تقوم على الاتى :

1- تعتبر المنشأة مركز النشاط الاقتصادى .

2- الهدف الرئيسى للمنشأة هو البقاء .

3- أحسن استراتيجية للبقاء هو الأمثلية الاقتصادية **Economic Optimization**.

4- ان المحاسبة باعتبارها أحد فروع الاقتصاد تشتق مبادئها وتطبيقاتها من التحليل الاقتصادى .

والمبدأ المحاسبى الرئيسى فى نموذج التطور هذا هو أن عملية المحاسبة يجب أن تتمسك بمبادئ ثابتة فيما يتعلق بالمبالغ المستثمرة فى المنشأة ، وهذا المبدأ ضرورى من حيث :

1- أن بقاء المنشأة مستحيلا إذا استنفذ رأس المال الحقيقى .

2- يجب الاهتمام الكبير برأس المال الدائم المستثمر طالما أن المنشأة نفسها تمثل محور أنشطة الأعمال .

3- يجب الفصل بين رأس المال والدخل حتى يمكن إجراء التقييم والرقابة على أعمال المنشأة .

وقد توصل المدافعون عن نموذج الاقتصاد الجزئى فى المحاسبة إلى أن نظام القياس المحاسبى المبنى على تكلفة الإحلال يناسب تماما مبدأ الاقتصاد الجزئى ، وأنه يجب أن يظهر ويتم التركيز عليه فى كل التقارير المحاسبية ، وأحسن نموذج لمنهج الاقتصاد الجزئى فى المحاسبة هو مايطبق فى هولندا .

منهج المعرفة المستقل The Independent Discipline Approach

يعتبر التقدير والحكم جزءا مكملا لإدارة الأعمال ولازما للتكيف مع تعقيدات مشكلات العالم ومنها عدم التأكد ، لذلك يطور رجال الأعمال الناجحون نظما للتقدير والحكم وكذلك التجربة ، كل ذلك يساعد على التعامل مع التغيرات المستمرة فى بيئة الأعمال ، وتعد الدولة مبادئها وأساليبها من التجربة والممارسة ، فأذا كانت المنشأة هى محل اهتمام المحاسبة ، وإذا كانت المحاسبة تقدم للمنشأة خدمات فعالة وكاملة ، حينئذ ستتبع كل من المحاسبة والممارسة المحاسبية نفس نموذج التطور .

لذلك ينظر إلى المحاسبة على أنها وظيفة تشتق مفاهيمها وقواعدها من المعاملات التى تخدمها – وليس من مصادر معرفة أخرى مثل الاقتصاد ، كما تعتبر المحاسبة علما مستقلا بذاته ، ويتطور باستمرار ، ويقوم ذلك على الحكم

والــتجربة والخطــأ ، ومــن الــدول التى تطورت فيها المحاسبة كعلم مستقل المملكة المتحدة والولايات المتحدة .

منهج التنميط أو التوحيد المحاسبى The Uniform Accounting Approach

تــنمط المحاســبة وتســتخدم كأداة للرقابة الإدارية التى تفرضها الحكومة المركــزية ، ولا شك أن توحيد المقاييس والعرض والإفصاح يجعل من السهل اســتخدام المعلومــات المحاســبية للرقابة والتحكم فى كافة الأنشطة بواسطة المخططيــن الحكوميــن والسلطات الضريبية وأيضا المديرين ، ويظهر منهج التوحــيد المحاســبى فــى الدول التى تتدخل فيها الحكومات بقوة فى التخطيط الاقتصــادى حيــث تستخدم المحاسبة فى قياس الأداء وتوزيع الموارد وجباية الضــرائب ومــا إلــى ذلك ، ومن الأمثلة على الدول التى تتبع منهج التوحيد المحاسبى فرنسا .

2/3 الفكر والممارسة المحاسبية فى فرنسا

تعتــبر فرنسا من أوائل المدافعين عن نظم المحاسبة الموحدة على مستوى العــالم ، فقــد اعــتمدت وزارة الاقتصاد القومى فى سبتمبر 1947 أول خطة رســمية للمحاسبة العامة Plan Comptable General (الدليل العام للمحاسبات) ، وقــد تعدلت الخطة و أصبحت سارية المفعول عام 1957 ، وروجعت الخطة مــرة اخــرى عام 1982 تحت تأثير التوجيه الرابع للاتحاد الاوربى والخاص بالقوائم المالية الموحدة ، وعموما تقدم خطة المحاسبة العامة الاتى :

- دليل حسابات قومى موحد .
- تعريف وشرح المصطلحات .

- تفسير – عند الضرورة – شكل القيود المدينة والدائنة عند تسجيل بعض الأحداث والمعاملات الخاصة .
- مبادى القياس المحاسبى (التقييم) .
- الأشكال المعيارية للقوائم المالية .
- طرق للمحاسبة عن التكاليف المقبولة .

ولا يمثل الدليل المحاسبى الموحد فى فرنسا عبئا على الشركات ، فهو مقبول قبولا عاما ، كما ان التعليم المحاسبى قائم على أساسه ، وكل الجداول اللازمة لسداد الضريبة على الدخل مبنية على هذا الدليل ، ويستخدمه مكتب الإحصاء للدولة فى إعداد بيانات الاقتصاد الكلى عن طريق تجميع القوائم المالية للمنشآت .

وترتبط المحاسبة المالية فى فرنسا بالخطة ارتباطا وثيقا حيث يتحكم التشريع التجارى (قانون الشركات مثلا) والتشريع الضريبى فى الكثير من الممارسة العملية للمحاسبة المالية الفرنسية وممارسات التقرير ، وكلاهما يسبق وضع الخطة ، حيث ترجع جذور قانون التجارة الى عام 1673 والى تعليمات أولبير (وزير مالية لويس الرابع عشر) ، والتى صدرت بالقانون الذى أصدره نابليون عام 1807 باعتباره جزءا من النظام القانونى للدولة ، وقد اعتمد أول قانون لضريبة الدخل عام 1914 حيث اوجد وسائل الربط بين الضرائب ومتطلبات السجلات المحاسبية .

ويتطلب التشريع التجارى ضمن قانون التجارة العديد من الاشتراطات الخاصة بالمحاسبة والتقارير ، حيث يتطلب إجراء الجرد السنوى للأصول والخصوم ، كذلك إقامة الدليل على صدق وعدالة التقارير ، كما أن هناك

سجلات محاسبية معينة لها أهمية أمام القضاء فى حالات محددة ، لذلك تخدم السجلات المحاسبية أغراض الإثبات والمراجعة (بدلا من كونها مصدرا للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات) واعتبارها أدوات للرقابة القانونية ، واحد تداعيات هذه الخاصية هو انه يجب تسجيل السجلات المحاسبية تسجيلا رسميا ، كما يتطلب أن تكون صفحات دفتر اليومية ، ودفتر الجرد وغيرهما من السجلات المحاسبية الرئيسية مسلسلة وموقعة من الموثق التجارى الحكومى ، وهناك قواعد خاصة للسجلات المعدة إلكترونيا ، والتى يجب أن تتبع إجراءات محددة بما فى ذلك الأرقام المسلسلة والتاريخ .

ويجب أن تضع كل منشأة ما يسمى : دليل المحاسبة ، والذى يحتوى – على الأقل – على خري... تدفق ... النظام المحاسبى كله ، وكذلك وصف لكل أساليب تشغيل البيانات والرقابة عليها وقائمة تفصيلية للمبادى المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية، وكذلك الطرق المتبعة لإجراء الجرد السنوى.

وتؤثر قوانين الضرائب على المحاسبة فى فرنسا ، فلا تخصم مصروفات النشاط لأغراض الضريبية ألا إذا كانت مقيدة فى السجلات بشكل كامل وموضحة فى التقارير المالية السنوية ، وهناك خاصية أخرى للمحاسبة فى فرنسا ، وهى أنها لا تتطلب تطبيق القواعد السابق ذكرها عند إعداد القوائم المالية الموحدة (للمجموعة) حتى ولو كانت حسابات الشركة تتمشى مع خطة المحاسبة العامة والقانون التجارى والقوانين الضريبية ، ولكن يمكن ان تعد القوائم المالية الموحدة باتباع معايير المحاسبة الدولية ، وفى بعض الحالات تتبع مبادى المحاسبة المالية المقبولة قبولا عاما فى أمريكا ، وبصدور التوجيهات السابعة للاتحاد الاوربى والصادرة فى 1986 كان هناك عدد من المنشآت متعددة الجنسية فى فرنسا تعد قوائمها المالية الموحدة وفقا لمبادى

الانجلوساكسون لأغراض التسجيل بالبورصات سواء في فرنسا او فى الخارج، وقد أصبحت هذه الممارسة المحاسبية سارية فى هذا الخصوص .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

قد لا يكون مجال للدهشة القول بان فرنسا تفتقد نموذج وضع المعايير المطبق فى الدول الناطقة بالإنجليزية ، حيث يعتبر القانون التجارى والتعليمات الخاصة بخطة المحاسبة العامة وكل تنظيماتها وقواعدها بمثابة المبادى المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، وهناك متطلبات قانونية أخرى للشركات ، فلا يوجد للمنظمات المهنية للمحاسبة من القطاع الخاص اى وضع رسمى ، فهى جهات تصدر توصيات فقط ولا تعتبر جهات تشريعية ، لذلك فان المصدر الحقيقى والوحيد لمعايير المحاسبة المالية فى فرنسا هى القوانين المكتوبة ، وهناك أربع منظمات مختصة بوضع المعايير فى فرنسا :

1- المجلس القومي للمحاسبة (CNC) Conseil National de Ia Contabilite

2- لجنة معاملات البورصة Commission des Operation de Boursd COB Compte (CNCC) .

3- هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات المحاسبية Ordre des Experts – Comtables etdes comtables .

4- الاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين Compangnie National de Commissairs aux Agrees (OECCA)

ويتكون المجلس الوطنى للمحاسبة من 48 عضوا ، ويمثل فيه المحاسبون المهنيون . وموظفو الدولة وموظفو الشركات والاتحادات التجارية وجماعات القطاع الخاص الأخرى ، ويتبع هذا المجلس وزارة المالية ، ومسئوليته

الأساسية هي المحافظة على تطبيق الخطة واعتماد التطبيقات للصناعات المتخصصة ، وليست له اى قوة تنظيمية أو إجرائية ، وترفع توصياته للوزارة والتي قد تقوم أولا تقوم بترجمتها الى شكل قانونى ملزم ، واغلب الأعمال الفنية للمجلس يقوم بها أعضاؤه وموظفيه ، ويعتبر التعيين فى المجلس أمر له اعتباره ومكانته الأدبية العالية ، كما ان توصياته لها وزن كبير ، ومع ذلك فبدون أن يصدر بها بقانون فأنها تكون غير ذات فائدة ، وفى الحقيقة فان اللجنة الوطنية للمحاسبة ليس لها أية قوة لوضع معايير المحاسبة بشكل مباشر.

ولا تعتمد الشركات الفرنسية على أسواق راس المال إلا قليلا وتعتمد على موارد تمويل أخرى ، لذلك تعادل لجنة معاملات البورصة (COB) فى فرنسا لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وللجنة البورصة الفرنسية تأثير مهم ولكنه محدود ، وقد أنشئت هذه اللجنة عام 1967 وتشرف على الإصدارات الجديدة فى السوق وعلى عمليات البورصات الإقليمية والوطنية ، ويعين رئيس الجمهورية الفرنسية رئيس مجلس إدارة هذه اللجنة ، وتقدم اللجنة تقريرا سنويا للرئيس ، ويعطيها ذلك الاستقلال عن أجهزة الحكومة ، وقد أصدرت هذه اللجنة مبكرا متطلبات اتحاد الشركات الفرنسية ، وعموما فهى تعمل على أن تقبل فرنسا معايير المحاسبة ذات المستوى العالمى ، وعلى الأقل الشركات الفرنسية ذات الشعبية الكبيرة المسجلة ، وتمارس هذه اللجنة الضغط على الشركات المسجلة بما لها من صلاحيات من اجل إفصاح محاسبى احسن ، وقد طورت بنجاح جودة المعلومات فى القوائم المالية الموحدة .

ومــن الناحــية التاريخية تنفصل مهنة المحاسب عن المراجع فى فرنسا ، حيث يمثل المحاســبون والمــراجعون هيئتان هما : هيئة خــبراء المحاســبة (OECCA) ، والاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين (CNCC) ، إلا أن هناك تداخل واضح فى عضوية كل منهما ، ويقتصر حمل لقب محاسب Comtable وممارسة مهنة المحاسبة العامة على أعضاء هيئة خبراء المحاسبة (DECCA) والذيــن يتعاقدون مع عملائهم على أن يتعهدوا ويراقبوا السجلات المحاسبية و إعــداد القوائــم المالية ، وتتبع هيئة خبراء المحاسبة لوزارة الصناعة المالية ، وتســاهم فى تطوير معايير المحاســبة من خلال المجلس القومى للمحاســبة (CNC) ، وتخصــص معظم مجهوداتها لقضايا الممارسة المهنية ، لذلك فهى تصــدر توصياتها حول تنفيذ القوانين والتشريعات المحــاسبية ، وعلى العكس مــن ذلك يتبع الاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين (CNCC) وزارة العدل ، ويصــدر هــذا الاتحاد دليل الأعضاء الذى يشتمل على المعايير المهنية بشكل تفصــيلى ، كمــا يصــدر دوريات إعلامية التى تقدم المساعدة الفنية ، ويشبه المراجعون فى فرنسا أقرانهم فى اى مكان ، ومع ذلك يجب على المراجع أن يخطر النائب العام عن أية جرائم يلاحظونها أثناء مراجعتهم .

وقد اصدر البرلمان تشريعا عام 1996 ، وعدل عام 1998 لينشئ هيكلا قانونــيا جديــدا يكون مسئولا عن إصدار القرارات الخاصة بالتقرير المالى ، وهى لجنة تنظيمات المحاسبة Comitede Ia Regelementatation Compfable، وتعتــبر هذه اللجنة هى السلطة العليا والتنظيمات التى تصدرها ملزمة لجميع الشــركات وهــى تحت أشراف وزارة المالية ، وتتشكل من 15 عضوا منهم ممثلين عن الهيئات الأربعة (CNC , COB , OECCA , CNCC) ، وبإيجاد هــذه اللجنة تأثرت بدرجة كبيرة دور الهيئات الأربعة السابقة من حيث وضع

معايـــير المحاســـبة ، وبدون شك فان أعمال المجلس الوطنى للمحاسبة ستتأثر كثيرا .

التقرير المالى Financial Reporting

يجب على الشركات الفرنسية إعداد الاتى :

1- الميزانية Balance Sheet .

2- حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) .

Profit and Loss account (Income Statement)

3- الملاحظات Notes .

4- تقرير مجلس الإدارة Director's report .

5- تقرير المراجع Auditor's report .

ويجب على الشركات الكبرى أيضا أعداد مستندات تختص بحماية أعمالها مـــن الإفـــلاس ، وكذلك التقرير الاجتماعى ، وكلاهما أمر مبتكر فى فرنسا ، ويوصــــى المجلس الوطنى للمحاسبة - ولكن لا يلزم - الشركات بأعداد قائمة الـــتدفقات الـــنقدية ، ويتطلب كذلك كل من القوائم الشركة المنفردة والموحدة ، ويسمح قانون التجارة بأعداد قوائم مالية مبسطة للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم .

وحـــتى يمكن وضع رأى حقيقى وعادل (L'image fidele) فيجب ان تعد القوائـــم المالية بما يتفق مع التشريع (regularite) وبأمانة (Sincerite) ، ومن الممـــيزات المهمـــة لنظم التقرير الفرنسى انه يتطلب إعداد مذكرات تفصيلية ملحقة تشتمل على :

- شرح قواعد القياس المستخدمة (السياسات المحاسبية) .

- المعالجة المحاسبية لبنود العملات الأجنبية .
- قائمة التغيرات فى الأصول الثابتة والإهلاك .
- تفاصيل المخصصات .
- تفاصيل أية عمليات إعادة تقدير .
- تفاصيل المدينين والدائنين بحسب تواريخ استحقاقهم .
- قائمة الشركات التابعة والاستثمارات فى اسهم الشركات الأخرى .
- قيمة الالتزامات المالية للمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى .
- تفاصيل اثر الضرائب على القوائم المالية .
- متوسط عدد العاملين بكل مجموعة .
- تحليل معدل الدوران بحسب النشاط وجغرافيا .

ويشـــمل تقرير مجلس الإدارة على مراجعة لأنشطة الشركة خلال العام ؛ وتوقعـــات الشـــركة للمستقبل ، والأحداث المهمة لما بعد تاريخ الميزانية ، و أنشطة البحوث والتطوير ، وملخص لنتائج الشركة للسنوات الخمسة السابقة ، ويجـــب أن تـــراجع حســـابات الشـــركات ، ويستثنى من ذلك الشركات ذات المسئولية المحدودة الصغيرة وشركات التضامن .

ويتضـــمن القـــانون الـــتجارى الفرنسى احتياطيات تهدف الى الحماية من الإفـــلاس (أو يخفـــف من آثاره) ، ويقوم ذلك على أساس ان الشركات التى تـــتفهم شـــئونها المالية والداخلية ، والتى تعد تقديرات سليمة يمكنها أن تتجنب الصـــعوبات المالية بشكل أفضل ، وبناء على ذلك يجب على الشركات الكبيرة (ذات معـــدل دوران يـــتجاوز 120 ملـــيون فرنك فرنسى ، أو اكثر من 300 عـــامل وموظـــف) أن تقـــدم قوائم يتم مراجعتها عن الدخل والنقدية المتوقعة

ومصـــادر واســـتخدامات الأموال التاريخية ، ويتضمن التقرير السنوى قوائم الأمـــوال ، أما المعلومات المتوقعة فهى تقدم لمجلس الإدارة وممثلى العاملين ولا تعـــرض لحملـــة الأسهم أو للجمهور ، لذلك تصمم هذه المعلومات لتكون إشارة تنبيه للإدارة والعاملين .

ويطلب أيضا من الشركات التى يبلغ عدد العاملين بها 300 عامل او اكثر الـــتقرير الاجـــتماعى ، وتصف هذه التقارير وتحلل وتعرض الشئون الخاصة بالتدريـــب والعلاقات الصناعية والظروف الصحية و الامان ، كذلك مستويات أجـــور ومزايا العمال ، والعديد من النواحى الإضافية المتعلقة بظروف البيئة ، ويطلب هذا التقرير من الشركات المنفردة دون المجموعات الموحدة .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurements

أن المحاسبة فى فرنسا تتميز بالازدواجية **duality** ، حيث تلزم الشركات المـــنفردة باتـــباع تعلـــيمات ، بيـــنما لا تلزم المجموعة الموحدة بذلك ، وتعد المحاســـبة فـــى الشـــركات المفردة لغرض حساب الدخل الخاضع للضريبة ، وكذلـــك لبـــيان الأسس القانونية لتوزيع الأرباح وتقييم الأصول الملموسة عادة بالـــتكلفة التاريخية ، وعلى الرغم من السماح بإعادة التقييم لكن نظرا لخضوع ذلـــك للضـــريبة فانـــه نادرا ما يحدث عمليا ، وتستهلك الأصول الثابتة طبقا لتعليمات الضرائب ، وذلك عادة على أساس القسط الثابت أو القسط المتناقص، ويســـمح بـــالإهلاك الإضـــافي ضريبيا ، وفى كل حالة تظهر القيمة الإضافية باعتـــبارها تحمـــيل اســـتثنائى علـــى قائمة نتائج الأعمال وما يقابل ذلك من مخصصـــات ضريبية فى حقوق الملكية ، ويجب أن تقوم المخزون بالتكلفة أو

السوق أيهما اقل باستخدام اى من طريقتى الوارد أولا يصرف أولا FIFO أو المتوسط المرجح .

ويمكـــن رســـملة تكلفة البحوث والتطوير فى ظروف استثنائية ، وفى هذه الحالة يجب استنفاذها خلال فترة لا تزيد عن 5 سنوات ، ولا ترسمل الأصول المســـتأجرة إيجارا طويل الآجل ، ويعتبر الإيجار المدفوع بمثابة مصروف ، ومـــن الطبيعى أن تعتبر المعاشات ومزايا التقاعد الأخرى مصروفا عند دفعها ونادرا ما تسجل الالتزامات المستقبلة ضمن الخصوم ، كما تؤخذ فى الاعتبار الخســـائر الـــتى يمكن تحديد قيمتها بدقة متناسبة ، ويمكن ان ينص على الآخذ فـــى الاعتـــبار العديد من المخاطر وعدم التأكد مثل تلك المتعلقة بالتشريعات وإعـــادة الهـــيكلة أو التاميـــن على الأشخاص ، ويؤدى ذلك الى توفير فرص تســـوية الدخـــل ، ولا تحتاج كثيرا الى المحاسبة عن الضرائب المؤجلة بسبب الـــربط بيـــن الدخـــل الضريبى والدخل الدفترى ، ويجب تكوين الاحتياطيات القانونية بتخصيص 5% من الدخل كل سنة حتى تعادل 10% من راس المال القانونى .

وتتبع القوائم المالية الموحدة الفرنسية المنهج البريطانى الامريكى للتقرير، وعلى سبيل المثال رسملة التأجير التمويلى والمحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وتتـــبع طريقة الشراء فى المحاسبة عند الاندماج ، وترسمل شهرة المحل كما تســـتنفذ وتحمل على الدخل ولا يوجد تحديد لفترة الاستنفاد ، ويستخدم أسلوب الاتحـــاد الجـــزئى فـــى حالة المشروعات المشتركة ، وتستخدم طريقة حقوق الملكـــية للمحاسبة عن الاستثمارات فى المنشآت غير المندمجة والتى تمارس ســـيطرة مهمـــة عليها ، وتطبق الطريقة المؤقتة وطريقة سعر الأقفال لترجمة العملات الأجنبية ، وعلى الرغم من عدم تحديد الظروف التى تستخدم فيها كل

منها إلا انه يوصى باستخدام الطريقة المؤقتة عندما تكون المعاملات مع الشركة الام مستقلة ، وتتمشى هذه التوصيات مع المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية .

2/4 الفكر والممارسة المحاسبية فى المانيا

تغيرت بيئة المحاسبة الألمانية باستمرار وبشكل ملحوظ منذ الحرب العالمية الثانية ، لذلك وضعت المحاسبة تركيزا كبيرا على وضع خريطة للحسابات على المستوى القومى مثل فرنسا ، وقد نص قانون التجارة على العديد من المبادى المختلفة التى تؤدى الى إمساك الدفاتر بالأمر **Orderly book Keeping** .

وفى تحول فجائى غير قانون الشركات فى عام 1965 نظام التقرير المالى فى اتجاه الأفكار البريطانية الأمريكية (ولكن للشركات الكبرى فقط) ، وقد تطلب إفصاح أكثر و أندماجات اقل ، وكذلك تقارير نظامية من الإدارة ، وقد أصبحت تقارير الإدارة والمتطلبات الإضافية للمراجعة متطلبا قانونيا من خلال قانون النشر للشركات عام 1969 ، ويعتبر ذلك تحولا من الانجلو للمحاسبة الألمانية .

ثم تلا ذلك تحولا أوربيا مهما ، حيث بدأ الاتحاد الأوربي (**EU**) فى إصدار توجيهاته الخاصة بالتنسيق فى أوائل السبعينات ، حيث طلب من الدول الأعضاء أن يتضمن القوانين الوطنية ذلك ، وقد دمجت التوجيهان الرابع والسابع فى قانون المحاسبة التفصيلي الألماني **Comprehensive Accounting Act** فى 19 ديسمبر 1985، وهذا التشريع جدير بالاهتمام لعديد من الاسباب لعل أبرزها :- (1) أدى الى اندماج كل المتطلبات الألمانية للمحاسبة والتقرير

المــالى والإفصــاح ومتطلــبات المراجعة فى قانون واحد ، (2) يوصف هذا القــانون الواحــد بأنه الكتاب الثالث للقانون التجارى الألماني والذى تطبقه كل المنشــآت – مــن شركات التضامن الى الشركات الضخمة للقطاعين الخاص والعــام ، (3) يقــوم هذا التشريع على أساس المبادىء والممارسات الأوربية والإلزامية .

وتعتبر المحاسبة فى ألمانيا أحد فروع قانون الضرائب ، وينص ما يسمى مــبدأ الــتحديد (Massgeblichkietsprinip) على أن الدخل الخاضع للضريبة يــتحدد وفقــا لمــا هــو مقــيد فى السجلات المالية للمنشأة ، ويمكن استخدام المخصصــات الضــريبية فقــط فــى حالة ما تكون هذه المخصصات مسجلة بالكــامل ، ويعنى مبدأ التحديد هذا – من بين ما يعنيه – أن استخدام اى اهلاك خــاص أو معجــل للأغــراض الضريبية يجب أن يكون مقيدا فى السجلات المحاســبية لأغراض التقرير المالى ، وتعنى سيادة المحاسبة الضريبية انه لا توجــد تفــرقة بين أداء التقارير المالية للأغراض الضريبية وبين تلك التقارير المنشــورة ، وبــناء علــيه لا توجد فى ألمانيا المعايير المحاسبية أو المبادى المحاســبية المقــبولة قــبولا عاما بالمعنى البريطاني الأمريكي ، لذلك تعكس التقارير المالية القوانين الضريبية وليست المعلومات التى يحتاجها المستثمرين وغيرهم من المشاركين فى سوق المال .

والخاصــية الجوهــرية الثالــثة للمحاسبة الألمانية هى : الاعتماد – غير الموفق – على التشريع و أحكام القضاء ، وبخلاف ذلك لا توجد أية روابط أو صــلاحيات قانونــية ، وحــتى تطبيق توصية الرابعة للاتحاد الأوربي النظرة الحقيقية والعادلة فى ألمانيا فانه يعوزه الكثير من الحماس .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

لا يوجد فى ألمانيا عملية وضع معايير المحاسبة المالية بالمعنى المفهوم فى الدول المتحدثة بالإنجليزية ، ويختص المعهد الألماني German Institute أساسا بوضع معايير المراجعة ، ويضع أيضا بعض التوصيات والتفسيرات غير الملزمة فى أمور المحاسبة المالية ، حيث ان المتطلبات القانونية هى السائدة بشكل مطلق ، فيقدم المعهد الألماني الاستشارات فى عمليات وضع القوانين المختلفة والتى تؤثر على المحاسبة والتقرير المالى ، و يقدم كذلك الاستشارات المشابهة لبورصة فرانكفورت ، والاتحادات التجارية الألمانية ، والأكاديميات المحاسبية ، وتعتبر الأسواق المالية الألمانية – وفقا للمقاييس الدولية – صغيرة ، كما أن لسلطات البورصة والاتحادات التجارية وأكاديميات المحاسبة تأثير متواضع على عملية وضع القوانين المحاسبية .

و لا يوجد فى ألمانيا الممارسة المحاسبية البريطانية – الأمريكية ، وتنحصر مهمة المنظمات والأنشطة فيما يتفق مع المراجعة ، ويسمى المحاسبون المعتمدون فى ألمانيا باسم (Wirtschafts prufer – wp) ، أو فاحص المشروعات ، ويجب على المحاسب المعتمد ان يلتحق بغرفة المحاسبين (Officialshamber of Accountant Wirtschafts profe Kammer) والتى أنشئت عام 1971 باعتبارها الجهة المنظمة للمحاسبين المعتمدين ، وتعتبر مهنة المراجعة (المحاسبة) فى ألمانيا وفقا للمقاييس الدولية ضعيفة .

وقد أدى قانون المحاسبة لعام 1985 الى توسيع نطاق المراجعة ليشمل العديد من الشركات ، ونتيجة لذلك وجد فى أواخر الثمانينات هيئة اقل فى الدرجة للمراجعين وأفرادها مختصون بمراجعة السجلات القانونية (Vereidigte

(Buchprufer والذى يسمح لهم فقط بمراجعة الشركات الصغيرة والمتوسطة، وبذلــك يصـــبح هناك مستويان للمراجعين المستقلين الذين يجوز لهم مراجعة وفحص الشركات .

التقرير المالى Financial Reporting

نص قانون المحاسبة لعام 1985 على عدة متطلبات للمحاسبة والمراجعة والــتقرير المـــالى بحسب حجم الشركة وليس بحسب شكل المنظمة ، وتتحدد الأحجام الثلاثة – الصغيرة والمتوسطة والكبيرة على أساس مجموع الميزانية، ومجمـــوع المبيعات السنوية وعدد العاملين ، وتصنف الشركات ذات الأوراق الماليـــة المتداولة على أنها شركات كبيرة ، ويحدد قانون المحاسبة لعام 1985 محتويات وشكل القوائم المالية والتى تشمل الاتى :

1- الميزانية .
2- قائمة الدخل .
3- الملاحظات .
4- تقرير الإدارة .
5- تقرير المراجع .

وتعفـــى الشركات الصغيرة من المراجعة ، ويمكن ان تعد ميزانية موجزة كمـــا يمكن للشركات الصغيرة والمتوسطة ان تعد قائمة دخل موجزة ، وأيضا هـــناك متطلبات للإفصاح اقل للشركات الصغيرة والمتوسطة ، قائمة التدفقات الـــنقدية غـــير مطلوبـــة ، ولكنها عادة مطلوبة من الشركات الكبيرة ، وكذلك الملاحظـــات وتقرير الإدارة ، وتستخدم العديد من الأشكال المختلفة بما يؤدى الى اختلافات كبيرة فى العرض .

وقـــد وســـع قـــانون المحاســـبة لعام 1985 الإفصاح عن الملاحظات ، وخصوصـــا للشـــركات الكبيرة حيث يكون الجزء الخاص بالملاحظات شاملا

عادة ، ويبدو أن الإفصاح فى الهوامش يهدف الى تحقيق نظرة حقيقية وعادلة أثـناء إعداد القوائم المالية على الأسس الضريبية ، ويشمل هذا الإفصاح على المـبادى المحاسبية المستخدمة ، ومدى تأثر النتائج بالمزايا الضريبية ، وكذلك الـتزامات مجمع المعاشات والمبيعات من حيث المنتجات والتوزيع الجغرافى للأسـواق والالـتزامات المسـتحقة العارضة ، وأيضا متوسط عدد العاملين ، ويصـف تقريـر الإدارة المركز المالى ونمو الأعمال خلال العام ، والأحداث المهمة بعد إعداد الميزانية ، والتطوير المتوقع و أنشطة البحوث والتطوير .

وتطلب القوائم المالية الموحدة من المشروعات ذات الإدارة الموحدة وذات أغلبـية حقـوق التصـويت ، وذات التأثير الغالب للتحكم فى العقود أو حقوق التعاقد أو حق تعيين وتغيير غالبية مجلس الإدارة ، ومع ذلك فان هذه القواعد مليـئة بـالعديد مـن الشروط و الاستثناءات والإعفاءات ، ويجب على جميع الشركات فى المجموعة لأغراض الاتحاد اتباع نفس مبادى المحاسبة والتقويم، ومـع ذلـك لـيس مـن الضرورى أن تكون هى نفسها المستخدمة فى قوائم الشـركات المنفردة ، وبهذه الطريقة يمكن ان تستبعد الطرق المحاسبية لتحديد الضرائب فى الشركات المنفردة من حسابات المجموعة ، ولا تعتبر الحسابات الموحـدة أساسا للضريبة أو لتوزيع الأرباح ، ويسمح التشريع الصادر بتطبيق المعايـير الدولية المقبولة (مثل معايير المحاسبة الدولية أو المبادى المحاسبية المقـبولة قبولا عاما فى أمريكا) فى القوائم المالية الموحدة (وقد أعطى هذا الحق نتيجة لزيادة أعداد الشركات الألمانية المجبرة على أعداد مجموعة ثانية من القوائم المالية حتى يمكنها زيادة راس المال من الأسواق الدولية) .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

فى ظل القواعد الألمانية تعتبر طريقة الشراء (Acquisition) هى الطريقة الأساسية للاتحاد ، وتقبل طريقة اتحاد المصالح Pooling - of - Interests فى ظـــروف معينة ، ويسمح بشكلين من أشكال طريقة الشراء هما : طريقة القيمة الدفـــترية ، وطـــريقة إعـــادة التقيـــيم ، وتختلف بوضوح عند معالجة مصالح الإقلـــيات ، وتقـــدر قيمة الأصول والخصوم للشراء بالقيمة الجارية وأية مبالغ زائـــدة تعتـــبر شـــهرة محل Good Will ، وهى أما أن تخصـــم الشهرة من الاحتياطـــيات ، أو تستنفذ تدريجيا على العمر الإنتاجي ، وقد أشار القانون الى أن الاستنفاد التدريجى يتم خلال أربع سنوات تمثل العمر الاقتصادي ، ويمكن قبول ذلك على مدى عشرين عاما ، كما يجب أن تستخدم طريقة حقوق الملكية بالنســـبة للوحـــدات الـــتى تمـــتلك مـــنها 20% او اكثر ، وتحاسب المنشآت المشتركة Joint Venture أما بطريقة الاتحاد الجزئى أو بطريقة حقوق الملكية، ولا توجـــد متطلـــبات خاصـــة لترجمة العملات الأجنبية ، وتستخدم الشركات الألمانـــية عـــدة طـــرق لذلك ، حيث تتعامل مع فروق الترجمة بعدة طرق ، ونتـــيجة لذلك يزيد الاهتمام بصفة خاصة الى الملاحظات ، حيث يجب وصف طـــريقة الترجمة المتبعة ، وتعتبر التكاليف التاريخية هى أساس تقويم الأصول الملموســـة (وحقـــيقة فـــان ألمانـــيا من اشد دول العالم تأييدا لمبدأ التكاليف التاريخـــية ، وقد بذلت جهودا كبيرة ضد التضخم الناتج عن الدمار الناتج عن فترتين من التضخم الجامع فى أوائل العشرينات) .

ويقـــوم المخـــزون على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما اقل ، كما أن طـــرق الـــوارد أولا يصـــرف أولا أو المتوسط أو الوارد أخيرا يصرف أولا

تستخدم لتحديد التكلفة (وتعتبر طريقة الوارد أولا يصرف أولا مقبولة للأغراض الضريبية بدءا من عام 1990) ، وتخضع الأصول الثابتة للاستهلاك وفقا لمعدلات الإهلاك الضريبية .

وتحمل تكاليف البحوث والتطوير على الدخل عند أنفاقها ، أما الإيجار التمويلي فهو لا يرسمل ، كما أن التزامات المعاشات غير الممولة عادة لا تحمل ، ولا تظهر الضرائب المؤجلة عادة فى حسابات الشركات المنفردة ، ومع ذلك فهى قد تظهر فى القوائم الموحدة إذا كانت الطريقة المحاسبية المستخدمة فى الاتحاد تختلف عن الطرق المستخدمة فى الشركات المنفردة ، وفى هذه الحالة تحدد الضرائب المؤجلة باستخدام طريقة الالتزامات .

وتستخدم بكثرة مخصصات النفقات أو الخسائر المستقبلية وضمان المنتجات ، كذلك يجب عمل المخصصات لمصروفات الصيانة المؤجلة ، وكذلك الخسائر المحتملة عن المعاملات الجارية وغيرها من الالتزامات غير المتطورة ، ويمكن عمل مخصصات اختيارية مثل الإصلاحات الكبيرة المتوقعة ، وتعد غالبية الشركات مخصصات اكبر ما يمكن طالما أن النفقات الكبيرة تؤثر مباشرة على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وتعطى المخصصات للشركات الألمانية الفرصة لتسوية أرباحها ، وتوزع عادة جزء من الأرباح المحتجزة الى احتياطيات محددة ، بما فى ذلك الاحتياطى القانونى وتلك الناتجة عن المخصصات السابق ذكرها .

2/5 الفكر والممارسة المحاسبية فى اليابان

تعكس المحاسبة اليابانية خليطا من العديد من المؤثرات المحلية الدولية ، وهناك وكالتان حكوميتان مسئولتان عن تنظيمات المحاسبة مع تأثر اكثر

بقـــانون الضرائب على دخل الشركات اليابانية ، وفى النصف الأول من القرن العشـــرين كـــان الفكر المحاسبى يعكس تأثيرا ألمانيا فى النصف الثانى بعد أن كانت الأفكار الأمريكية هى السائدة ، وحديثا أصبحت حركات التنسيق الدولى ذات تأثـــير ملمـــوس ، كمـــا أخذت المؤثرات الخارجية تؤثر تدريجيا ، ووفقا لمقاييس التقرير على المستوى العالمى فان المحاسبة فى اليابان مازالت بطيئة النمو .

وحـــتى يمكـــن فهـــم المحاســبة اليابانـــية يجب أولا تفهم الثقافة اليابانية وممارســـات الأعمـــال وأيضـــا التاريخ ، وحيث يحل الشعور بالجماعة وعدم الاســـتقلال للأفراد والشركات فى اليابان محل الاستقلالية والفردية السائدة فى الدول الغربية ، وتتبادل منافع الملكية فى الشركات اليابانية ، وغالبا ما تشترك فـــى امـــتلاك منشآت أخرى ، ويؤدى هذا الاستثمار المتبادل الى المجموعات الصـــناعية العملاقـــة Keiretsu ، وتعتـــبر البنوك جزءا من هذه المجموعات الصـــناعية ، ويعتـــبر الائـــتمان المصـــرفى وراس المـــال المقترض لتمويل المشـــروعات الكبرى أكثر انتشارا فى اليابان عنه فى الغرب ، لذلك فان إدارة الشركات تهتم أساسا بمخاطبة البنوك وغيرها من هيئات التمويل اكر من حملة الأســـهم ، وتمارس الحكومة المركزية فى اليابان رقابة مشددة على العديد من الأنشطة فى اليابان ، بما يعنى رقابة بيروقراطية قوية على شئون الأعمال بما فـــى ذلك المحاسبة ، ويحتفظ بالمعلومات الخاصة بأنشطة الشركات داخل هذه الشركات وغيرها من الجهات الداخلية مثل البنوك والحكومة .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulations and Enforcment

تقـع التنظـيمات الرئيسية للمحاسبة فى ثلاثة قوانين : القانون التجارى ، وقـانون الأوراق المالية والبورصات ، وقانون الضريبة على دخل الشركات ، وترتبط هذه القوانين ارتباطا وثيقا وتتفاعل مع بعضها البعض ، وتشير أدبيات المحاسبة فى اليابان الى هذا الوضع على انه النظام القانوني الثلاثى .

وتديـر وزارة العـدل (MOJ) القـانون التجارى ، وهى مركز التنظيم المحاسـبى فى اليابان وهى ذات التأثير النافذ ، وقد وجد هذا القانون – متأثرا بالقـانون الألمانـي – عام 1890 ولكنه لم يطبق ألا فى عام 1899 ، وحماية المقرضين وحملة الأسهم هى الدافع الى الاعتماد على مقاييس القيمة التاريخية ، ويعتـبر الإفصـاح عن الديون و إمكانية توزيع الأرباح ذات أهمية رئيسية ، حيـث يطلـب مـن جميع الشركات الخاضعة للقانون التجارى أن تتمشى مع تنظـيمات المحاسـبة التى تشتمل على تلك الخاصة بالميزانية وقائمة الدخل ، وتقرير الأعمال والجداول المؤيدة للشركات المسئولية المحدودة .

ويجـب علـى الشركات ذات الملكية العامة أن تفى بمتطلبات اكثر لقانون الأوراق المالية والبورصات (SEL) ، والذى تطبقه وزارة المالية ، وقد وضع قانون الأوراق المالية والبورصات على نمط الأوراق المالية الأمريكي ، حيث وضع أثناء فترة احتلال الولايات المتحدة الأمريكية لليابان بعد الحرب العالمية الثانـية ، والغـرض الرئيسى لقانون الأوراق المالية والبورصات هو إعطاء المعلومـات اللازمة لقرارات الاستثمار ، وعلى الرغم من أن قانون الأوراق المالية والبورصة يتطلب نفس القوائم المالية الرئيسية للقانون التجارى ، ألا أن التشـريعات الـتجارية والتعاريف والشكل Form تكون محددة على نحو أكثر

تفصيلا فى قانون الأوراق المالية والبورصات ، وحيث يعاد تبويب قوائم مالية معيــنة لأغــراض العرض ، كما تقدم أيضا معلومات تفصيلية إضافية ، ومع ذلــك فــان صافى الدخل وحقوق وحملة الأسهم هى نفسها فى كل من قانون الأوراق المالية والبورصة والقانون التجارى .

ويعتــبر المجلس الاستشاري للمحاسبة التجارية **Business Accounting Deliberation (BADC)** هيئة استشارية خاصة بوزارة المالية ، وهى مسئولة عــن أيجــاد معايير المحاسبة فى ظل قانون الأوراق المالية والبورصة ، ومع ذلــك فلا يمكن للمجلس الاستشاري (**BADC**) ان يضع معايير تتعارض مع القــانون الــتجارى (أو قانون الضريبة) ، وتعين وزارة المالية أعضاء مجلس الاستشـــارى وهم من الأكاديميين والحكومة ودوائر الأعمال ، وكذلك أعضاء من المعهد اليابانى للمحاسبين العموميين المعتمدين **The Japanese Institute of Certified Public Accounting** (ولأعضـــاء المجلـــس الاستشاري خلفية محاســبية على العكس من الخلفية القانونية للأفراد العاملين فى شئون القانون التجارى بوزارة العدل) ، ويدعم المجلس الاستشارى منظمة بحثية تعرف باسم معهد أبحاث الشركات **The Corporastion Finance Research Institute** .

وتجــدر الإشارة فان لقانون الضرائب تأثيره الواضح ، وهو يشبه فرنسا وألمانــيا وغيرهما فلا يعتد بالنفقات من الوجهة الضريبية ألا إذا كانت مسجلة بالكــامل ، ويقــوم الدخل الخاضع للضريبة على أساس المبالغ المحسوبة وفقا للقانون النجارى ، ولكن إذا لم يحدد القانون التجارى معالجة معينة فيرجع الى قانون الضريبة .

وفـــى ظـــل القـــانون التجارى يراجع المراجعون الداخليون القوائم المالية والجــداول الملحقـــة للشـــركات الصغيرة والمتوسطة ، أما الشركات الكبيرة

فـــيراجعها كـــل المراجعيـــن الداخليـــن والمســـتقلين ، كما يجب أن يراجع المـــراجعون المستقلون القوائم المالية للشركات ذات الملكية العامة وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصات ، و لا يتطلب مؤهلات مهنية خاصة وهم يعملون كموظفيـــن فـــى الشـــركة كـــل الوقـــت ، ويركز المراجعون الداخليون على الإجـــراءات الإداريـــة للمديريـــن ، وعمـــا إذا كان هؤلاء المديرون يقومون بأعمالهم بما يتفق مع متطلبات القوانين ، ويقوم المراجعون المستقلون بفحص القوائم المالية والسجلات ، ويجب أن يقوم بذلك محاسبون عموميون معتمدون (CPAS)والهيـــئة المهنية للمحاسبين العموميين المعتمدين (CPA) هى المعهد الـــيابانى للمحاســـبين المعتمديـــن (JICPA) ، وينشر المعهد - بالإضافة الى إعطاء الإرشادات للقيام بعملية المراجعة – دليلا مرشدا عن الشئون المحاسبية . وهـــو يتشاور مع المجلس الاستشاري (BADC) لتطوير معايير المحاسبة ، وينشـــر المجلـــس الاستشـــاري معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما بدلا من المعهد اليابانى للمحاسبين (مثل الولايات المتحدة الأمريكية) .

التقرير المالى Financial Reporting

يطلـــب مـــن الشـــركات الخاضـــعة للقانون التجارى أعداد تقرير إلزامي يعرض على الاجتماع السنوى لحملة الأسهم يتكون من الاتى :

1- الميزانية العمومية .
2- قائمة الدخل .
3- تقرير الأعمال .
4- التوزيع المقترح للأرباح المحتجزة .
5- الجداول المرفقة .

وتصف الملاحظات الملحقة بالميزانية وقائمة الدخل السياسات المحاسبية ، وتقـــدم تفاصيل داعمة مثل باقى الدول ، ويحتوى تقرير الأعمال على توضيح

المعلومات عن الأعمال والمعاملات والمركز المالى ونتائج الأعمال ، ويتطلب الأمر إعداد عددا من الجداول المرفقة المستقلة عن الملاحظات تشتمل على ما يلى :

- التغيرات فى رأس مال الأسهم والاحتياطي القانوني .
- التغيرات فى الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك .
- الأصول المرهونة .
- ضمانات الديون .
- المبالغ المستحقة لحملة الأسهم .
- التغيرات فى المخصصات .
- حقوق الملكية فى الشركات التابعة وعدد الأسهم التى تمتلكها الشركة فى الشركات التابعة .
- مديونية الشركات التابعة .
- المعاملات مع المديرين، المراجعين الداخليين، المساهمين الرئيسيين، والأطراف الثالثة، والتى قد تؤدى الى تضارب فى المصالح .
- المكافآت الممنوحة للمديرين والمراجعين الداخليين .

وتعد هذه المعلومات لسنة واحدة عن الشركة الام ويراجعها المراجع الداخلى ، ويتطلب القانون التجارى قائمة التدفقات النقدية .

وتعد الشركات المسجلة قوائم مالية وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصة والذى يتطلب عادة نفس القوائم المالية الأساسية التى يتطلبها القانون التجارى (ونظرا لان الشكل والتصميم مختلفان فإن الأمر يتطلب إعداد مجموعة أخرى) ، ويجب أن تعد الشركات التابعة قوائم مالية موحدة وتضمها الى

التقرير الذى يتطلبه قانون الأوراق المالية والبورصات ، كما يتطلب الأمر إعداد هوامش وجداول إضافية ، ويجب أن يراجع المراجع المستقل هذه القوائم المالية والجداول المعدة وفقا لهذا القانون .

ولتلبية منظمات وزارة المالية يتطلب الأمر إعداد قائمة التدفقات النقدية متضمنة التدفقات النقدية المتوقعة للشهور الستة التالية ، ومع ذلك فلا تعتبر هذه القائمة من القوائم المالية الأساسية التى تخضع للمراجعة ، ويتم التقرير عن معلومات متنوعة أخرى مثل : الاستثمارات فى راس المال الجديد ، ومستويات الإنتاج ، وكذلك الأنشطة ، كما أن عدد التقارير التى تحتوى على توقعات تعتبر كبيرة نسبيا فى اليابان ، ومع ذلك فان هذه المعلومات يتم التقرير عنها لتلبية المتطلبات القانونية ، ونادرا ما تظهر فى التقرير السنوى لحملة الأسهم .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

تعد القوائم المالية الموحدة وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصة ، كما أن حسابات الشركة المنفردة هى أساس إعداد القوائم الموحدة ، ومن الطبيعى أن تكون القواعد المحاسبية واحدة فى المستويين ، وتتحد الشركات التابعة إذا كانت الشركة الأم تمتلك اكثر من 50% من الأسهم (ومع ذلك للتنظيمات اليابانية اختيارات جوهرية التى قد تؤدى الى استبعاد شركات تابعة مهمة من القوائم الموحدة) ، وتستخدم عادة طريقة الشراء لاتحاد الشركات عن إعداد الحسابات الموحدة .

وتقاس الشهرة على أساس القيمة الدفترية لقيمة صافى الأصول المشتراة وليست القيمة السوقية العادلة كما هو شائع فى غالبية الدول .

وتستنفذ الشهرة على خمس سنوات ، على الرغم من اقتراح فترة عشرين عامـــا فى المستقبل ، وتستخدم طريقة الملكية فى القوائم الموحدة للاستثمارات فـــى الشـــركات التابعة غير الموحدة إذا كانت الاستثمارات فيها تتراوح مابين 20% و50% ، ولكـــن تســـتخدم طريقة التكلفة فى القوائم الشركة المنفردة ، وتســـتخدم طريق الملكية أيضا فى المحاسبة عن المشروعات المشتركة ، ولا يســـمح بالاتحاد الجزئى فى هذه الحالة ، وتترجم الأصول والخصوم للشركات التابعة الخارجية طبقا للمعيار الصادر عام 1996 بطريقة القيمة الجارية لسعر الصـــرف فى نهاية العام ، وتترجم الإيرادات والمصروفات أما بطريقة المعدل المتوسط ، وتدرج فى الميزانية فروق الترجمة فى الأصول والخصوم .

وتطـــبق فـــى اليابان مقاييس المحاسبة المبنية على القيمة التاريخية ، وقد يقـــوم المخـــزون علـــى أساس التكلفة أو السوق ليهما اقل ، وغالبا ما تستخدم الـــتكلفة إلا انـــه فى حالة الانخفاض المستمر أو الدائم تسجل بسعر السوق ، وتعد طرق الوارد أولا يصرف أولا والمتوسط مقبولة ، ولكن طريقة المتوسط هـــى الأكـــثر شـــيوعا ، وتقوم الأصول الثابتة بالتكلفة وتستهلك وفقا لقوانين الضرائب .

ويمكـــن أن ترسمل تكاليف البحوث والتطوير إذا كانت تخص منتج جديد او أســـلوب جديـــد أو اســـتغلال المـــوارد ، أو تنمية الأسواق ، وإذا رسملت التكالـــيف البحوث والتطوير فإنها تسنفد على 5 سنوات ، وترسمل الإيجارات التمويلـــية إذا كانت تحول مخاطر وعوائد الملكية الى المستأجر ، بينما تحمل المدفوعات عن الاستئجار الجارى على الدخل عند سدادها .

ولا يعـــتد بالضـــرائب المؤجلـــة (أو لا حاجة لها) فى حسابات الشركة المـــنفردة ، ولكـــن سمح بها فى القوائم المالية الموحدة ، ومع ذلك لا يعتد بها

أيضـــا فى هذه القوائم ويعتد بالخسائر المتوقعة المحتملة ، والتى يمكن تقديرها بطـــريقة معقولـــة ، وتحـــدد قوانيـــن الضرائب المبالغ المستقطعة للمعاشات ومكافآت ترك الخدمة للعاملين بواقع 40% والتى تستحق عن الشهر ، وتعتبر تكالـــيف المعاشـــات نفقـــة عـــند سدادها ولا يعتد بالالتزامات غير المدفوعة باعتـــبارها الـــتزامات مســـتحقة ، ويطلب تكوين احتياطى قانونى ، وذلك بعد توزيـــع نســـبة لا تقـــل عـــن 10% من التوزيعات النقدية للكوبونات وحصة المديريـــن من الأرباح والمراجعين الداخليين وحتى يصل الاحتياطى القانونى الى 25% من رأس مال الأسهم .

2/6 الفكر والممارسة المحاسبية فى هولندا

تظهـــر المحاســـبة فـــى هولندا العديد من المفارقات المشوقة ، فهى نظام متساهل من حيث متطلبات المحاسبة والتقرير المالى مع معايير ممارسة مهنية عالـــية ، وهولندا دولة قانونية ومع ذلك تتجه المحاسبة نحو العرض العادل ، ويعتـــبر كـــل من التقرير المالى والمحاسبة الضريبية نشاطين منفصلين ، كما وجد الاتجاه نحو العدالة بدون تأثير لسوق الأسهم ، وقد تأثر النظام المحاسبى فى هولندا بدرجة كبيرة بالولايات المتحدة والمملكة المتحدة ، كما تأثرت أيضا بـــباقى دول القارة الأوربية ، وعلى عكس باقى دول القارة الأوربية كان لمهنة المحاسبة آثارا مهمة على معايير المحاسبة وتنظيماتها .

وتعتـــبر المحاسبة فى هولندا أحد فروع اقتصاديات الأعمال ، نتيجة لذلك أثـــر الفكـــر الاقتصـــادى على المحاور الرئيسية للمحاسبة خصوصا المقاييس المحاســـبية ، كمـــا ان المحاســـبين الممارسين المعتمدين يعملون بعض الوقت

كأساتذة فى الجامعات ، لذلك فان للأفكار الأكاديمية آثارها الكبيرة على الممارسة الجارية .

والمحاسبون الهولنديون مستعدون لتقبل الأفكار الأجنبية ، وقد كان الهولنديون من أوائل المؤيدين لمعايير المحاسبة المالية الدولية والتقرير ، وقد بذلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اهتماما كبيرا بتحديد الممارسة المقبولة ، كما ان هولندا هى موطن العديد من كبرى المنشآت متعددة الجنسية فى العالم، مثل فيليبس والملكية الهولندية – شل ديونيلبر ، وقد سجلت هذه المنشآت منذ الخمسينات ، وقد تأثرت بالمحاسبة الأجنبية (خصوصا المملكة المتحدة والولايات المتحدة) ، وقد آثرت هذه المنشآت متعددة الجنسية على التقرير المالى للشركات الهولندية الأخرى ، ومع ذلك فان اثر بورصة أمستردام كان ضعيفا حيث لم تقدم الكثير من رؤس الأموال الجديدة .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

ظل تطبيق المحاسبة متحررا حتى 1970 حيث صدر قانون القوائم المالية السنوية ، وكان هذا القانون جزءا من برنامج مكثف لتعديل تشريع الشركات ، وقد صدر ليعكس التنسيق القادم لقانون فى دول الاتحاد الاوربى ، ومن ضمن تدابير قانون 1970 الاتى :

a- تظهر القوائم المالية السنوية صورة عادلة للمركز المالى ونتائج أعمال السنة ، كما يجب ان تظهر كل البنود فى مجموعات واضحة.

b- يجب أن تعد القوائم المالية بما يتفق مع الممارسة السليمة للأعمال (مثل المبادى المحاسبية المقبولة فى مجتمع الأعمال) .

c- يجب الإفصاح عن أسس تقييم الأصول والخصوم، وكذلك نتائج الأعمال.

d- تعــد القوائم المالية على أسس واحدة باستمرار ، ويجب الإفصاح عن اثر تغيير المبادى المحاسبية .

e- يجب الإفصاح عن معلومات مالية مقارنة للفترة السابقة ضمن القوائم المالية ومرفقاتها .

وقــد قدم قانون 1970 المراجع كوكيل للمساهمين ، كما شكل المجموعة الثلاثــية للدراسات المحاسبية Tripartite Accounting Study Group ، والذى حل محله فى عام 1981 مجلس التقرير السنوى Council of Annual Report وهو أساس مولد غرفة المشروعات Erterprise Chamber، وقد ادرج هذا القــانون ضمن القانون التجارى فى عام 1975 ، وألغى التشريع الصادر عام 1983 حــتى يتمشى مع التوجيه الرابع لمجلس الاتحاد الأوربي ، والذى ألغي بعد ذلك عام 1988 ليتمشى مع التوجيه السابع لمجلس الاتحاد الأوربي .

وقد وضع مجلس التقرير السنوى إرشادات عن المبادى المحاسبية الممكن قبولها (وليست المقبولة)، ويتكون المجلس من ثلاث مجموعات مختلفة هى:-

1- معدو القوائم المالية (العاملين) .

2- مستخدمو القوائم المالية (ممثلو الاتحادات والمحللون الماليون) .

3- مراجعوا القوائم المالية (المعهد الهولندى للمحاسبين أو NIVRA) .

ويعد المجلس منظمة خاصة ويمول عن طريق المنح من مجتمع الأعمال، ومــن المعهــد الهولندى للمحاسبين المسجلين ، وعلى الرغم من أن إرشادات المجلــس ليســت لها قوة القانون الا ان اغلب الشركات الضخمة والمراجعين يطــبقونها ، وتعد هذه الإرشادات بشكل تفصيلى من حيث مداها وتشتمل بقدر الإمكــان - علــى معايير المحاسبة الدولية ، ومع ذلك فان القواعد المحاسبية الملزمة قانونا هى تلك التى يشترطها القانون المدنى الهولندى .

وغرفة المشروعات هى محكمة متخصصة تتبع محكمة أمستردام العليا ، وهـــى خاصـــية فـــريدة يتميز بها النظام الهولندى من حيث الالتزام بتنظيمات المحاســـبة ، ويمكـــن لأي جهـــة مستفيدة أن تلجأ لهذه الغرفة إذا شعرت بان القوائـــم المالية للشركة لا تتمشى مع القانون ، ويمكن لحملة الأسهم والعاملين والاتحادات التجارية وحتى المدعى العام – ولكن ليس للمراجعين المستقلين – ان يقدموا ادعاءهم ، وتكون الغرفة من ثلاثة قضاة من الخبراء والمحاسبين ، ولكـــن لا يوجد محلفون ، وقد تؤدى أحكام الغرفة الى تعديل القوائم المالية أو العديـــد من العقوبات الأخرى ، وعلى الرغم من أن هذه الأحكام تخص شركة بعيـــنها ألا انـــه – فى بعض الأحيان – يمكن وضع أحكام عامة قد تؤثر على ممارسة الشركات الأخرى للتقرير .

ومهنة المراجعة فى هولندا منظمة تنظيما ذاتيا ، والهيئة التى تحكمها هى المعهـــد الهولندى للمحاسبين المسجلين **Netherlands Institute of Register Accountants (NIVRA)** وأعضاؤه اكثر من 10000 عضو، وله الاستقلالية الكاملة عند وضع معايير المراجعة ، وقانونه المهنى له سلطة الإلزام .

وحـــتى عـــام 1993 اقتصر اعتماد القوائم المالية على أعضاء المعهد ، ولكـــن حدثـــت تغـــيرات منذ هذه السنة لتتمشى مع التوجيهات الثامنة للاتحاد الأوربـــي ، وهـــناك نوعـــان مـــن المراجعيـــن فى هولندا الأول المحاسبون المســـجلون **RAS** (المحاســـبون المعتمدون **Chartered Accountants**) ، والـــثانى هم المحاسبون الاداريون **Administrative Accountants (AAS)** ، وقـــد سمحت التعديلات عام 1983 للمحاسبين الاداريين باعتماد القوائم المالية أيضـــا اذا حصلوا على تدريب اضافى ، ومع مرور الزمن ستتشابه المؤهلات العلمـــية والتدريبـــية لكـــل من المحاسبين المعتمدين والمحاسبين الاداريين ،

وبالــتالى فــان دلــيل العمل سيكون واحدا بالنسبة لأعمال المراجعة من حيث مسئوليات واستقلال المراجع، حيث سيطبق عليها مجموعة واحدة من القواعد، ومــع ذلك يبدو ان المحاسبين المعتمدين هم الذين سيواصلون مهمة المحاسبة والمراجعة فى هولندا .

ويخــتص معهد المحاسبين المسجلين بكل ما يتعلق بالمحاسبة فى القانون المدنــى ، ويعمل أعضاء معهد المحاسبين المسجلين فى غرفة المشروعات ، وأعضـــاء هيئة التدريس فى الجامعات الهولندية ، وكذلك ضمن مجلس معايير المحاســبة الدولية ، وأيضا فى لجان الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة الدولية والأمم المتحدة وكذلك الاتحاد الدولى للمحاسبين .

التقرير المالى Financial Reporting

تعتــبر جودة التقرير المالى الهولندي عالية ، ويجب أن تعد القوائم المالية الإلزامية باللغة الهولندية ، ولكن اللغات الإنجليزية والفرنسية والألمانية مقبولة أيضا ، ويجب أن تشمل القوائم المالية على الاتى :

1- الميزانية .

2- قائمة الدخل .

3- الملاحظات .

4- تقرير مجلس الإدارة .

5- المعلومات المحددة الأخرى .

وقائمة التدفقات النقدية غير مطلوبة ، ولكن يوصى بها إرشادات المجلس، وتعــد معظــم الشــركات الهولندية هذه القائمة ، ويجب أن تذكر الملاحظات المــبادى المحاســبية المستخدمة فى التقييم ولتحديد النتائج مع بيان أسباب أية

تغـــيرات محاســـبية ، ويعرض تقرير مجلس الإدارة المركز المالى فى تاريخ الميزانـــية والأداء خــلال السنة المالية ، ويعرض أيضا معلومات عن الأداء المـــتوقع للســـنة المالية القادمة والملاحظات حول أية أحداث مهمة بعد تاريخ الميزانـــية ، وتشـــتمل المعلومات المحددة الأخرى على تقرير المراجع وكذلك تخصيص أرباح السنة .

ويجـــب أن تقـــدم الشـــركة الام فقط التقارير المالية الموحدة للشركة الام وتوابعهـــا وتســـتخدم نفـــس مبادى المحاسبة في كل منهما ، ويقصد بشركات المجموعة تلك الشركات التى تكون وحدة اقتصادية واحدة وتحت إدارة ورقابة موحـــدة ، و للتمشـــى مع توجيهات الاتحاد الأوربي تختلف متطلبات التقرير بحســـب حجـــم الوحدة ، فتعفى الشركات الصغيرة من المراجعة ، ومن إعداد القوائـــم المالـــية الموحدة ، ويمكنها أن تعد قائمة دخل وميزانية موجزة ، أما الشركات متوسطة الحجم فيجب أن تراجع ، ولكن يمكنها أن تنشر قائمة دخل موجزة ، ويحدد القانون المدنى الشركات صغيرة ومتوسطة وكبيرة الحجم .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

علـــى الرغم من أن طريقة تجميع المصالح Pooling of interest مسموح بهـــا لأغـــراض اتحاد الشركات فى حالات محددة ، فإنه نادرا ما تستخدم فى هولـــندا ، وبالـــتالى فان طريقة الشراء هى طريقة الممارسة العادية ، وتعتبر الشـــهرة هـــى الفـــرق بين تكلفة الشراء والقيمة العادلة للأصول والخصوم ، ويمكن ان تعالج الشهرة بالطرق الآتية :

a- تحميلها على الدخل فى سنة الحصول عليها .

b- تحميلها على الاحتياطيات (حقوق الملكية) فى سنة الحصول عليها .

c- رسملتها ضمن الأصول غير الملموسة ، وتحمل على الدخل لسنوات العمر المتوقعة ، (إذا كانت فترة الاستنفاذ ستتجاوز خمسة سنوات ، فيجب الإفصاح عن هذه الفترة مع بيان أسباب طول فترة الانتفاع) .

ومعظم الشركات تحمل الشهرة على الاحتياطيات ، وتستخدم طريقة الملكية عندما يمارس المستثمر سيطرة كبيرة على الشركة وعلى سياستها المالية ، ويمكن لمشروعات الشركة ان تستخدم أيا من طريقة الملكية او طريقة الاتحاد الجزئي ، وتتمشى توصيات المجلس بخصوص ترجمة العملات الاجنبية مع معيار المحاسبة الدولية رقم (21) ، فتترجم القوائم المالية المستقلة للشركة الام وفقا لسعر الصرف فى نهاية السنة ، بينما تترجم قوائم الدخل أما بسعر الصرف فى نهاية السنة او بالمتوسط ، وترحل فروق الترجمة الى حقوق حملة الأسهم ، وتستخدم الطريقة المؤقتة فتستخدم للوحدات غير المستقلة عن الام وتحمل فروق الترجمة على الدخل .

وتظهر مرونة الهولنديين بخصوص مقاييس المحاسبة عند السماح باستخدام القيمة الجارية للأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الخاضعة للإهلاك ، وعند استخدام القيمة الجارية لهذه الأصول فيجب أيضا إعادة حساب مبالغ قائمة الدخل وتكلفة المبيعات والإهلاك بالقيمة الجارية ، ويمكن ان تكون القيمة الجارية هى قيمة الإحلال ، او القيمة الممكن استردادها او صافى القيمة المحققة ، ومن اللازم اتباع المحاسبة بالقيمة الجارية باستمرار ولا يسمح عادة بإعادة التقييم التدريجي ، وتعادل إعادة التقييم باحتياطيات إعادة التقويم ضمن حقوق الملكية ، ويجب على الشركات التى تستخدم القيمة الجارية أن تظهر معلومات القيم التاريخية ضمن الملاحظات ، وأيضا تقبل التكلفة التاريخية ، وعلى الرغم من الكثير الذى أدخل على المحاسبة بالقيمة

الجارية في هولندا ،إلا أن القليل من الشركات تستخدمها ، ولعل أحد أكبر الشركات المتعددة الجنسية والمعروفة تعتبر مثالا عمليا لذلك ، فقد بدأت استخدام طريقة القيمة الجارية عام 1951 ولكنها خرجت عن استخدام هذه الطريقة في عام 1992 وذلك لأغراض المقارنة الدولية ، ومع ذلك فالقيمة الجارية لها مكانتها فى المحاسبة الهولندية ، فيطلب من الشركات التى تستخدم القيمة التاريخية للميزانية وقائمة الدخل أن تفصح عن معلومات القيمة الجارية فى ملاحق خاصة ضمن ملاحظاتها .

وعند استخدام التكلفة التاريخية فى تقويم المخزون ، فإنها تظهر بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ، وتتحدد التكلفة بطريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح او حتى طريقة المخزون الأساسي ، وترسمل تكلفة البحوث والتطوير عندما يكون من الممكن استرداد قيمتها ومؤكدة التأكيد الكافى ، وتقاس الإيجارات والالتزامات العارضة وتكلفة المعاشات ، كما هو الحال فى المملكة المتحدة والولايات المتحدة على الرغم من أن القواعد المطبقة أكثر عمومية ، ويعترف بضرائب الدخل المؤجلة على أساس مبدأ التوزيع التفصيلى **Comprehensive Allocation Concept** (الاحتياطى الكامل) وتقاس وفقا لطريقة الالتزامات ، ولا تقبل طريقة القيمة الجارية للأغراض الضريبية ، ولذلك فعند استخدام طريقة القيمة الجارية للتقرير المالى تظهر الفروق الدائمة اكثر من الوقتية .

وطالما أن للشركات الهولندية المرونة الكافية عند استخدام قواعد القياس فمن المتوقع ان يكون هناك فرص لتسوية الدخل ، وعلاوة على ذلك يمكن تمرير بنود معينة ضمن قائمة الدخل من خلال التسويات المباشرة للاحتياطيات فى حقوق حملة الأسهم ، ويشمل ذلك على سبيل المثال :-

a- الخسائر الناتجة عن الكوارث التى لا يمكن التأمين ضمن حدوثها .

b- الخسائر الناتجة عن التأميم أو مصادرة الملكية .

c- تداعيات إعادة الهيكلة المالية .

d- البنود العارضة ذات الطبيعة غير العادية .

ويمكـــن استخدام الاحتياطيات أيضا لإلغاء الشهرة ، كما تعالج التغييرات فى مبادى المحاسبة فى الاحتياطيات ضمن حقوق حملة الأسهم مباشرة .

2/7 الفكر والممارسة المحاسبية فى المملكة المتحدة

نشـــأت المحاســـبة فـــى المملكة المتحدة على أنها فرع مستقل من فروع المعـــرفة يـــتجاوب مـــع احتياجات وممارسات الأعمال ، ومع الزمن أضافت تشـــريعات الشـــركات المتعاقـــبة الهـــيكل والتنظـــيمات ، ولكن يبقى السماح للمحاســـبين بمرونة كافية لتطبيق التحكيم المهنى ، ومنذ عام 1970 أصبح أهم مصـــدر لـــتطوير قـــانون الشـــركات هى توجيهات الاتحاد الأوربي ، وهما التوجيهات الرابعة والسابعة وفى نفس الوقت أصبحت معايير المحاسبة وعملية وضع المعايير أكثر تنظيما .

ويعتـــبر الميراث الذى ورثته المحاسبة البريطانية لبقية العالم أمر واقع ، فقد كانت المملكة المتحدة أول دولة فى العالم توجد فيها مهنة المحاسبة ، ولعل مبدأ العرض العادل للنتائج المالية والمركز المالى النظرة الحقيقية والعادلة هو أيضا من منشأ بريطانى .

كمـــا صـــدرت الفكـــر المحاســـبى والممارسة المهنية الى استراليا وكندا والولايات المتحدة وغيرها من المستعمرات البريطانية السابقة مثل هونج كونج والهند وكينيا ونيوزيلندا ونيجيريا وسنغافورة وجنوب أفريقيا .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

المصـــدران الرئيســـان لمعايير المحاسبة المالية فى المملكة المتحدة هما : قانون الشركات ومهنة المحاسبة ، ويحكم أنشطة الشركات فى المملكة المتحدة نظـــام قانونى يسمى قانون الشركات ، وقد جدد وطور وتوحد قانون الشركات علـــى مـــر السنوات ليعكس الواقع الجديد ، وعلى سبيل المثال طبقت تعليمات الاتحـــاد الاوربى الرابعة عام 1981 حيث أضافت قواعد ملزمة فيما يختص بالشكل و بالمبادى المحاسبية والمصطلحات المحاسبية الأساسية ، ونتيجة لذلك توحـــدت أشـــكال القوائـــم الماليـــة لأول مرة فى بريطانيا ، ويمكن للشركات الاختـــيار من بين عدة بدائل لأشكال الميزانية ، واربعة أشكال لحساب الأرباح والخســـائر ، وقـــد نص قانون عام 1981 على خمسة مبادى محاسبية أساسية هى :-

1- مقابلة الإيرادات بالمصروفات على أساس الاستحقاق .

2- يقـــوم كل بند من بنود الأصول والالتزامات داخل كل مجموعة أصول أو خصوم بشكل مستقل .

3- يطـــبق مـــبدأ الـــتحفظ خصوصـــا عـــند الاعتراف بالدخل المحقق وكل الالتزامات والخسائر المعروفة .

4- ضرورة الاستمرار فى تطبيق السياسات المحاسبية من عام لآخر .

5- يطـــبق مبدأ المنشأة المستمرة للوحدة الاقتصادية التى يتم التحاسب عنها ، ويشـــتمل القـــانون على قواعد عريضة للتقييم من حيث المحاسبة بالتكلفة التاريخية أو القيمة الجارية .

وقد توحد قانون الشركات وتوسع فى تشريع مبكر ، لكنه عدل فى 1989 لتطبيق توجيهات الاتحاد الأوربي ، ويتطلب القانون توحيد القوائم المالية على الرغم من أن هذا التوحيد كان ممارسا فعلا ، وقد ترك القانون عملية توحيد معايير المحاسبة للقطاع الخاص والقنوات المهنية المنظمة ذاتيا .

ويرتبط باللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية Consultative Committee of Accountancy Bodies والتى تشكلت عام 1970 الهيئات المحاسبية الست التالية فى المملكة المتحدة :

1- معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا ويلز .

2- معهد المحاسبين القانونيين فى أيرلندا .

3- معهد المحاسبين القانونيين فى اسكتلندا .

4- اتحاد المحاسبين القانونيين المعتمدين .

5- المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين .

6- المعهد القانونى للمالية العامة والمحاسبة .

وقد تحركت عملية وضع المعايير البريطانية من توصيات للمبادى المحاسبية (التى أصدرها معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا ويلز) الى تكوين لجنة توجيهات معايير المحاسبة المالية عام 1970 والتى سميت فيما بعد باسم لجنة معايير المحاسبة Accounting Standard Committee (ASC) وقد نشرت ماسمى بعد ذلك باسم قوائم الممارسة المعيارية المحاسبية Statement Standard Accounting Practice (SSAPS) وهى مقررة ومعتمدة من ست هيئات محاسبية ، ولأي منهما حق الاعتراض VETO على المعيار ، وقد أدى قوة اعتراض هذه المنظمات الى زيادة التأخير والحلول الوسطى فى

وضـــع هذه المعايير (SSAPS) ، كما تعتبر هذه المعايير توصيات بدلا من أن تكون ملزمة ، وتتمتع بسلطات ضعيفة .

وقـــد عبر عن عدم الرضا عن اجراءات وضع المعايير فيما سمى بتقدير ديرنج Dearing Report الصادر عام 1988 ، وقد أوصى بانشاء هيكل جديد لوضـــع معايـــير المحاســـبة ، وان يكون له سلطات تدعمه ، ولقد كان قانون الشـــركات الصادرة فى 1989 ليس فقط للتمشى مع التوجيهات السابقة للاتحاد الاوربـــى ، ولكـــن لتنفيذ توصيات ذلك التقرير ، وقد اوجد قانون عام 1989 مجلـــس جديـــد هو مجلس التقرير المالى Financial Reporting Council (FRC) ، وواجبة هو الأشـــراف على شعبة الثلاثة : مجلس معايير المحاسبة (ASB) والذى حل محل لجنة معايير المحاسبة (ASC) فى عام 1990 ، وقوة مواجهـــة المهمـــات العاجلة (UITF) Ungeut Issues Task Force ، وجهاز مراجعة التقارير المالية Financial Reporting Review panel .

ويضـــع مجلس التقرير المالى (FRC) السياسة العامة ، وهو هيئة مستقلة يـــتكون أعضـــاؤه مـــن مهـــنة المحاسبة ، والصناعة ، والمؤسسات المالية ، ومجلـــس معايـــير المحاسبة (ASB) رئيس متفرغ ومدير فنى وسبعة اعضاء غـــير متفرغيـــن ويتقاضـــون أجـــرا لبعض الوقت ، وله قوة اصدار معايير المحاســـبة ، ويضع هذا المجلس معايير التقرير المالى ، وذلك بعد ان ياخذ فى اعتـــباره الملاحظـــات حـــول مسودة المناقشة Discussion Draft والمذكرة التفسيرية للتقرير المالى Financial Reporting Exposure Draft (FREDS)، ويضع مجلس معايير المحاسبة (ASB) لجنة مواجهة المهمات العاجلة (UITF) لـــيواجه بســـرعة المشكلات الطارئة ، كما يضع ايضاحات للمعايير المحاسبية

والتنظيمات الأخرى ، ويضع قانون عام 1989 العقوبات المفروضة على الشركات التى لا تتمشى مع معايير المحاسبة ، ويمكن لكل من جهاز مراقبة التقارير المالية ووزارة التجارة والصناعة أن تتحرى حالات الخروج عن معايير المحاسبة ، ويمكنهم اللجوء للمحكمة لإجبار الشركات على تعديل القوائم المالية ، ويجب أن تقرر الشركات ان قوائمها المالية تتمشى مع متطلبات معايير المحاسبة ، أو يجب عليها ان توضح وتفصح عن الآثار المالية الناتجة عن الخروج عن هذه المعايير .

ويوضح الشكل (2/1) قائمة بالممارسة المعيارية للمحاسبة ، والتى تبناها مجلس معايير المحاسبة ، ومعايير التقرير المالى والتى صدرت عام 1997 ،

وتقع مسئولية إعداد معايير المراجعة على مجلس ممارسة المحاسبة **Auditing Practice Board** والذى تديره اللجنة الاستشارية لهيئات المحاسبة (CCAB) ، ويضع مجلس معايير المراجعة ، والتى يطبقها بطريقة آلية أعضاء اللجنة الاستشارية للمراجعة (CCAB)، وتصف معايير المراجعة المبادى الأساسية وأساليب الممارسة التى يتوقع ان يتبعها المراجع عند قيامه بالمراجعة ، والفشل فى تطبيق هذه المعايير يعرض المتسبب للتحقيق من الهيئات المحاسبية المختصة ، وقد ينتج عن ذلك عقوبات تأديبية ، وتسمح هيئات المحاسبة الستة السابق ذكرها لأعضاء الهيئات الأربع الأولى باعتماد تقارير المراجعة ، ويؤكد تقرير المراجعة أن القوائم المالية تعطى صورة حقيقية وعادلة وتتمشى مع قانون الشركات لعام 1985 .

الشكل رقم (2/1)

قائمة بالممارسة المعيارية للمحاسبة

إعلان معايير الممارسة المحاسبية ومعايير التقرير المالى للمملكة المتحدة

معايير المحاسبة المالية

1- المحاسبة عن الشركات الشقيقة .
2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
3- ربحية السهم .
4- المحاسبة على المنح الحكومية .
5- المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة .
6- معالجة الضريبة فى نظام النسبية .
7- المخزون والأعمال تحت التنفيذ .
8- المحاسبة عن الإهلاك .
9- المحاسبة عن البحوث والتطوير.
10- المحاسبة عن الضرائب المؤجلة .
11- المحاسبة عن الأحداث اللاحقة على الميزانية .
12- المحاسبة عن الأحداث العارضة او الطارئة .
13- المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية .
14- ترجمة العملات الأجنبية .
15- المحاسبة عن الإيجارات وعقود الشراء التأجيرى .
16- المحاسبة عن الشهرة .
17- المحاسبة عن تكلفة المعاشات .
18- التقارير القطاعية .

معايير التقرير المالى :

1- قائمة التدفقات النقدية .
2- المحاسبة عن مشروعات التوابع .
3- التقرير عن الأداء المالى .
4- الأدوات الرأسمالية .
5- التقرير عن محتوى العمليات .
6- الحيازة و الاندماجات .
7- القيم العادلة فى المحاسبة عن الحيازة .
8- الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة .

التقرير المالى Financial Reporting

يعتبر التقرير المالى البريطاني من أكثر التقارير تفصيلا فى العالم ، وتشمل التقارير المالية عموما على :

1- تقرير مجلس الإدارة .

2- حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

3- قائمة التدفق النقدى (يطلبها مجلي التقرير المالى FRC)

4- قائمة إجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها (يطلبها مجلس التقرير المالى FRC) .

5- قائمة السياسات المحاسبية .

6- الملاحظات المتعلقة بالقوائم المالية .

7- تقرير المراجع .

ويوضح تقرير الإدارة الأنشطة الرئيسية للشركة ، ويعرض العمليات والتطورات والأحداث المهمة بعد الميزانية ، واقتراح التوزيعات و أسماء أعضاء مجلس الإدارة وقيمة أسهمهم ، و أيضا المساهمات السياسية والخيرية، وتعفى الشركات الخاصة المحدودة من المراجعة إذا كان معدل الدوران السنوى يقل عن 350 ألف جنيه إسترليني ، كما تعفى شركات التوصية من متطلبات المراجعة السنوية ، وفيما عدا ذلك فكل الشركات خاضعة للمراجعة .

ويطلب من الشركة الأم فقط القوائم المالية الموحدة للمجموعة بالإضافة الى الميزانية فقط للشركة الأم بمفردها ، ولا تتم السيطرة على التوابع إلا إذا امتلكت أكثر من 50% من حقوق ملكية رأس المال أو السيطرة على مجلس

الإدارة بغض النظر عن نسبة الملكية ، وتتطلب بورصة لندن من الشركات المسجلة تقارير نصف سنوية ، ويجب على الشركات المسجلة أيضا التقرير عن ربحية السهم ، وأرقام الأرباح المستخدمة فى الحساب بعد الضريبة والبنود غير العادية .

وهناك خاصية أخرى للتقرير فى المملكة المتحدة ، وهو إعفاء الشركات الصغيرة والمتوسطة من متطلبات التقرير المالى ، ويحدد قانون الشركات اعتبارات الحجم ، وعموما يسمح للشركات الصغيرة و المتوسطة إعداد حسابات موجزة ذات حد أدنى من المعلومات ، كذلك تعفى المجموعات الصغيرة والمتوسطة من إعداد القوائم المالية الموحدة .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

من المسموح به فى المملكة المتحدة استخدام طريقتي الحيازة ، أو الاندماج **Merger** فى المحاسبة عن الاتحاد ، ومع ذلك تستخدم طريقة الاتحاد (وتسمى اتحاد المصالح **Pooling – of – interest** فى الولايات المتحدة) ، حتى إنه يمكن القول أنها غير موجودة عمليا ، وفى ظل طريقة الاقتناء او الحيازة تحسب الشهرة بالفرق بين القيمة العادلة لقيمة العرض والقيمة العادلة لصافى الأصول مشروع الاتحاد ، ويحدد المعيار (7) (**FRST**) أن القيم العادلة للأصول الخصوم القائمة تتحدد وقت الاقتناء والتى تعكس الظروف فى ذلك الوقت ، و لا يؤخذ فى الاعتبار عند حساب قيمة الشهرة الأرباح أو الخسائر فى المستقبل ، كما لا يؤخذ فى الاعتبار تكلفة إعادة التنظيم عند حساب الشهرة ، ولكن يجب أن تنعكس عند الدخل بعد الاقتناء ، ويمكن ان تستنفد الشهرة فورا خصما من احتياطات حقوق الملكية أو أن ترسمل وتستنفد

خصـــما من الدخل سنويا خلال عمر الشهرة ، والممارسة السائدة هى استنفاد الشـــهرة فـــورا ، ولكـــن يقـــترح مجلس معايير المحاسبة (FRC) أن ترسمل الشـــهرة ، وتستنفد على العمر الإنتاجي عادة 20 سنة أو أقل . أما ذات العمر غـــير المحـــدد فإنهـــا تخضـــع للفحص وللتخفيض السنوى ، ويسمح بالاتحاد الجـــزئى فقـــط فـــى حالـــة المشروعات المشتركة ، وتستخدم طريقة الملكية لمشروعات التزامل **Associated Undertoking** حيث تمتلك الشركة 20% أو أكـــثر مـــن حقـــوق الانـــتخاب وليســـت اتحادا ، وكذلك بالنسبة للمشروعات المشـــتركة ، ويتـــناول معيار الممارسة المحاسبية (SSAP) رقم 20 موضوع تـــرجمة العمـــلات الأجنبـــية ويتطلـــب استخدام طريقة سعر الأقفال (السعر الجـــارى) بالنســـبة للتوابع المستقلة والطريقة المؤقتة للتوابع الموحدة ، وفى الطـــريقة الأولى تضاف فروق الترجمة فى مخصصات حقوق الملكية ، وفى الطـــريقة الثانـــية فى حساب الأرباح والخسائر ، وقد يستخدم سعر الأقفال أو الســـعر المتوســـط فى ترجمة حساب الأرباح والخسائر ، ويجب إعادة حساب القوائـــم المالـــية للـــتوابع العاملة فى الدول ذات التضخم الجامح بحيث تعكس مستويات السعر الجارى قبل الترجمة .

ويمكـــن أن تقـــوم الأصـــول بالقيمة التاريخية او القيمة الجارية (أو كما تطـــبق غالبـــية الشـــركات) او اســـتخدام خليط من كل منهما ، وبالتالى فمن المســـموح بـــه إعادة تقويم الأراضي والمبانى ، ويجب استخدام نفس الطريقة المســـتخدمة للأصول المذكورة فى حساب الإهلاك والاستنفاد لهذه الأصول ، وتســـتهلك مصـــروفات الـــبحوث عادة فى نفس سنة الأنفاق ، ويمكن ترحيل تكالـــيف الـــتطوير فى ظروف معينة ، ويقوم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة المحققة **Lower of cost or net realizable value** والتكلفة على

أســاس الوارد أولا يصرف أولا أو المتوسط ، ولا يسمح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للأغراض الضريبية ، وبالتالى فهى غير شائعة .

وترســمل الإيجــارات التى تحول مخاطر وعوائد المالك الى المستأجر ، وتظهــر الــتزامات الايجارة ضمن الخصوم ، أما تكاليف المعاشات والمزايا الأخرى للتقاعد فيعترف بها بطريقة منظمة ومقبولة على مدة خدمة العاملين ، وتستحق خسائر الطوارى عندما يمكن توقعها وتقديرها بدقة معقولة ، وتحسب الضــرائب المؤجلــة بطــريقة الالتزام فقط إذا كانت محتملة ومتوقعة وبحيث يــتحقق اصــل وخصم الضريبة (مثال أساس المخصصات الجزئية) ، وتتيح فرص تسوية الدخل للمحاسبين المرونة عند تقييم الأصول فى مجالات القياس الأخرى .

2/8 الفكر والممارسة المحاسبية فى الولايات المتحدة الامريكية

تنظم المحاسبة فى الولايات هيئة من القطاع الخاص **Private Sector Body** (مجلــس معايير المحاسبة المالية **The Financial Accounting Standards Board (FASB)**، ولكن هناك هيئة حكومية (هيئة تداول الأوراق المالية **The Securities Exchange Commission (SEC)**) تدعــم سلطات هذه المعايير ، والدليل الرئيسى لنظام مشاركة السلطة هو إصدار هيئة تداول الأوراق المالية **SEC** سلســلة منشورات المحاسبة **Accounting Series Release (ASR)** رقم 150 لعــام 1973، وطبقا لهذا المنشور : تنوى اللجنة أن تستمر فى سياساتها نحــو دعــم زيادة القطاع الخاص لوضع تطوير مبادى المحاسبة ، ووفقا لهذه السياسة فإن المبادى والمعايير والممارسة التى ينشرها مجلس معايير المحاسبة المالــية **FASB** فــى إعلاناته او تفسيراته سوف تأخذها الهيئة بعين الاعتبار

ودعـــم ســـلطاتها الأساســـية ، وان أي من الإعلانات بخلاف مجلس معايير المحاســـبة المالية FASB سوف لا تلقى هذا الدعم ، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونييـــن The American Institute of Certiftied Public Accounting (AICPA) هـــو أحـــد هيـــئات القطـــاع الخاص الأخرى ويهتم بوضع معايير المراجعة .

تطبيق وتنظيم المحاسبةوالإلزام بها Accounting Regulation and Enforcement

لا يتطلـــب الـــنظام فى الولايات المتحدة متطلبات قانونية عامة بخصوص نشر القوائم المالية المراجعة كل فترة ، وتتكون الشركات فى الولايات المتحدة وفقـــا لقـــانون الولايـــة وليس للقانون الفيدرالى ، ولكل ولاية نظامها القانونى الخـــاص ، وبصـــفة عامـــة تشـــتمل هذه القوانين على الحد الادنى لمتطلبات السجلات المحاسبية ونشر التقارير المالية الدورية ، وتفتقر اغلب هذه القوانين الـــى قوة الإلزام ، كما أن التقارير التى تقدم للوكالات المحلية لا تكون متاحة عادة للجمهور ، وبالتالى فان تنظيمات وإجراءات المراجعة والتقارير المالية – مـــن الناحية الواقعية – غير موجودة الا على المستوى الفيدرالى والذى تحدده هيـــئة تنظـــيم الأوراق المالـــية بحكـــم ســـلطاتها على الشركات المسجلة فى بورصـــات الأوراق المالية (مثل بورصة نيويورك وبورصة الأسهم الأمريكية وتلـــك المبادلات المعلنة ، والتى يكون حجم تعاملاته كحد أدنى اسهم 12000 شـــركة كحـــد أدنى من مجموع 3.7 مليون شركة فى الولايات المتحدة ، ولا توجـــد هـــذه المتطلـــبات الإجـــبارية للتقرير المالى للشركات ذات المسئولية المحدودة مما يجعل الولايات المتحدة حالة غير عادية بالمقاييس الدولية .

وعلـى الـرغم مـن أن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) لها السلطة القانونية لتحديد معايير المحاسبة والتقرير على ما يسمى الشركات العامة ، ألا أنهـا تعـتمد على القطاع الخاص فى ذلك ، وتعمل الهيئة (SEC) مع مجلس المعايـير (FASB) ، وتمارس الضغط إذا شعرت بأن مجلس معايير المحاسبة المالـية (FASB) يـتحرك ببطء او فى اتجاه خاطى ، وفى نفس الوقت تؤجل الهيئة (SEC) أو تتجاوز عن إصدار المتطلبات الخاصة بها .

وتعتبر الهيئة (SEC) وكالة حكومية ذات تنظيم خاص ومستقل ، وهو ما يعـنى انه لا توجد للكونجرس او للرئيس تأثير على سياساتها ، ومع ذلك فإن الأعضـاء الخمسـة المتفرغين بالهيئة يعينهم رئيس مجلس الجمهورية ويعتمد تعيينهم الكونجرس ، وتصدر الهيئة كجزء من مهامها التنظيمية سلسلة نشرات المحاسبة **Accounting Series Releases** ونشرات التقرير المالى ونشرة هيئة المحاسبة **Staff Accounting Bulletin** ، ويحتوى التنظيم(S – X) على قواعد إعـداد التقارير المالية ، والتى يجب أن تلبى متطلبات الهيئة (SEC) ويوضح الشـكل رقـم (10K) المتطلبات السنوية للشركات الأمريكية والكندية ، بينما الشكل رقم (20 F) ، يخصص للشركات الأجنبية غير الكندية .

وقـد أنشـئ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1973 ، وقد اصـدر اكـثر من 130 معيارا من معايير المحاسبة المالية **Statements of Finaneial Accounting Standards (SFASs)** ، ولا تبـنى أهـداف علـى معايـير هـذا المجلس احتياجات المديرين أو السلطات الضريبية أو واضعي السياسـات الحكومـية ، ولكنها تهدف الى تقديم المعلومات المفيدة للمستثمرين الحاليـن والمرتقبيـن والمقرضـين وغـيرهم من الذين يقومون بالاستثمار والائتمان وما شابه ذلك من القرارات .

ولمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سبعة أعضاء متفرغين : ثلاثة منهم من المحاسبين المهنيين (CPA) واثنان من الصناعة ، وواحد من كل الجهات الأكاديمية والحكومية ، ويجب أن يتفرغ أعضاء المجلس ويتركوا كل ارتباطاتهم الاقتصادية والتنظيمية بأعمالهم السابقة او ممتلكاتهم حتى يمكنهم القيام بمهامهم ، ولعل احسن ما وصف لوظيفة المجلس (FASB) هو نسخة مهامها الموضحة فى الشكل (2/2) .

ومن خصائص وضع معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة هو استخدام ذلك المجلس (FASB) إطار مفاهيمى ، حيث بنيت نشرة مبادى المحاسبة المالية Statement of Concepts الأسس التى تبنى عليها معايير المحاسبة المالية والتقرير .

ولم يشرك المجلس (FASB) نفسه فى المسائل الدولية بشكل جدى حتى التسعينات ، ففى 1991 وضع المجلس أول خطة استراتيجية للأنشطة الدولية، وفى 1994 أضيف البند الرابع لنشرة المهام ، ويعتبر ذلك المجلس FASB أحد المتعاونين الرئيسين الدوليين ، حيث تركز الكثير من انتباهها على العلاقة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وقد اشتركت مع واضعى المعايير فى استراليا وكندا المملكة المتحدة وكذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لوضع معايير متناسقة فى بعض القضايا المهمة مثل الإفصاح عن الانفصال وربحية السهم .

الشكل رقم (2/2)

نشرة مهام مجلس معايير المحاسبة المالية

ان مهمة مجلس معايير المحاسبة المالية هى وضع وتطوير معايير المحاسبة المالية والتقرير لإرساء وتعليم الجمهور بما فى ذلك المصدرين issurers والمراجعين ومستخدمي المعلومات المالية . ومعايير المحاسبة ضرورية للأداء الاقتصادي الفعال حيث تعتمد قرارات توزيع المواد بدرجة كبيرة على المعلومات المالية الموثوق بها والموجزة والمفهومة ، كما تستخدم أيضا المعلومات المحاسبية الخاصة بالعمليات والمركز المالى الخاص بالوحدة المحاسبية فى اتخاذ العديد من القرارات الأخرى .

وحتى يمكن لمجلس معايير المحاسبة المالية القيام بمهمته فعليه الاتى :

1- تحسين استخدام التقرير المالى بالتركيز على خواص المناسبة والملاءمة Relevance و وإمكانية الاعتماد Reliability وجودة المقارنة والثبات .

2- المحافظة على تطوير المعايير لتعكس التغيرات فى إدارة الأعمال وفى البيئة الاقتصادية .

3- الأخذ فى الاعتبار مواطن النقص فى التقرير المالى ، والتى يمكن تداركها خلال عملية وضع المعايير .

4- الترويج للمقارنات الدولية للمعايير المحاسبية الجارية لتطوير جودة التقرير المحاسبى .

5- تحسين الفهم العام بطبيعة وأغراض المعلومات التى تحتوى عليها التقارير المالية .

ويضع مجلس معايير المحاسبة المالية المفاهيم المحاسبية ، وكذلك معايير التقرير المالى ، ويقدم أيضا الإرشادات المتعلقة بتنفيذ المعايير .

وعلـــى مجلـــس معايـــير المحاســـبة المالية FASB - أثناء قيامه بالمهمة الموكولـــة إلـــيه - أن يعمـــل وفـــق إجراءات واضحة قبل وضع نشرة معيار المحاســـبة المالـــية (SFAS) ، فطـــبقا لجدول الأعمال يجب الاستماع لكل الأطراف المعنية مثل : الأفراد ، والمنشآت المهنية ، والمحاكم ، والشركات ، والمصالح الحكومية ، كما يعتمد على لجنة منوط بها تفعيل المهام Emerging Issues Task Force ، وكذلك يعتمد على مجلس استشاري للمساعدة على تحديد القضـــايا المحاسبية التى تحتاج الى اهتمام ، ومتى تم وضع عنوان الموضوع فـــى جدول الأعمال التى يقوم جهاز الباحثين والمحللين التابعين لمجلس معايير المحاســـبة المالـــية بتشـــكيل لجـــنة تفعيل بالمهام ، ثم تعد " مذكرة المناقشة " Discussion Memorandum والتى تنشر لسماع آراء حول هذا الموضوع ، ويـــأخذ المجلس فى اعتباره الملاحظات الشفوية والمكتوبة ، وبعد ذلك تصدر "مســـودة العرض" Exposure Draft وتتلقى ملاحظات عامة أخرى حولها . ويجـــب أن يعـــتمد المعيار SFAS من خمسة على الأقل من الأعضاء السبعة ويســـتغرق الانـــتهاء مـــن وضع المعيار عادة سنتين أو اكثر ، ويؤكد ذلك أن وضع المعايير فى الولايات المتحدة هى عملية سياسية وكذلك عملية فنية .

وتعتبر مبادى المحاسبة المقبولة قبولا عاما Genarly Accepted Accounting Principle هـــى أساس كل معايير المحاسبة المالية والقواعد والتنظيمات التى يجـــب مـــراعاتها عند إعداد التقارير المالية ، كما أن مبادى المحاسبة المقبولة قـــبولا عاما فى الولايات المتحدة - وهى المكون الرئيسي لتنظيمات المحاسبة والمراجعة - أكثر تعددا واكثر تفصيلا من مثيلتها فى باقى دول العالم الأخرى مجتمعة .

ويهــتم المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعملية مراجعة القوائــم الماليــة الــتى يقــوم بها المراجع المستقل من المحاسبين المعتمدين القانونيين (CPA)، وهناك عشرة من معايير المراجعة المقبولة قبولا (GAAS) تقدم إطار التعامل مع المشاكل والقضايا مثل الكفاءة والاستقلال يسمى إعلان معايــير المراجعة والتى تكون مع معايير المراجعة والإرشادات المعتمدة التى يتحتم على المراجع اتباعها ، كما ان ذلك المجمع الأمريكي(AICPA) مسئول أيضــا عن وضع دليل الأخلاقيات المهنية ، وكذلك القيام بالانتخابات الموحدة للمحاسبين العموميين المعتمدين .

ويفــترض فــى القوائــم المالية أنها تعرض المركز المالى ونتائج أعمال الشــركة بشــكل عــادل وان الاتساق مع مبادى المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP هــو الاختيار الصحيح للعرض العادل ، ولا يوجد مجال كبير للحكم الشخصــي ، مــثال : " الحقيقى والعادل " فى المملكة المتحدة ، وتتوقع هيئة تــداول الأوراق الماليــة SEC من المراجعين ان يلتزموا بالمبادى المحاسبية المقبولة قبولا عاما وسوف لا يقبل أي تقرير برأي مخالف .

التقرير المالى Financial Reporting

يشــتمل الــتقرير المالى السنوى لأى شركة أمريكية كبيرة على المكونات الآتية :

1- تقرير الإدارة .

2- تقرير المراجع الخارجي .

3- القوائــم الماليــة الأساسية (قائمة الدخل و الميزانية وقائمة التدفق النقدى وقائمة حقوق حملة الأسهم) .

4- مناقشة وتحليل الإدارة لنتائج الأعمال والموقف المالى .

5- ملاحظات القوائم المالية .

6- مقارنة لبعض البيانات المحاسبية المختارة لفترة خمسة أو عشر سنوات .

7- بيانات مختارة ربع سنوية .

ومــن الــلازم إعــداد القوائم المالية الموحدة ، ولا تشتمل القوائم المالية المنشــورة فــى الولايات المتحدة القوائم الخاصة بالشركة الام فقط ، وتتطلب قواعد الاتحاد أن تتحدد كل التوابع التى تسيطر عليها الشركة الام (على سبيل المــثال اكــثر مــن 50% من الأسهم التى لها حق التصويت) ، بما فى ذلك المعــاملات غير المتجانسة ، كما يتطلب أيضا إعداد التقارير لفترات اقل من سنة **Intrim** (ربع سنوية) للشركات المدرجة فى بور صات الأوراق المالية الرئيســية ، وتشــتمل هذه التقارير على ملخصات فقط للقوائم المالية التى لا يراجعها المراجع المستقل ، وكذلك ملاحظات الإدارة بشكل موجز .

وهــناك نوعــان من ممارسات التقرير فى الولايات المتحدة والتى يجدر الإشارة إليها :

a- التقرير القطاعى Segmental Reporting

وهــو مطلــوب من كل الشركات التى تتبادل أوراقها المالية فى البورصة وتــتجاوز متطلــبات الــتقارير القطاعية فى الولايات المتحدة تلك المتطلبات المطلوبة فى الدول الأخرى .

b- الإفصاح عن ربحية السهم

وتحسب ربحية السهم بقيمة توزيعات الأسهم المتاحة لحملة الأسهم العادية علــى المتوســط المــرجح لعدد الأسهم العادية للفترة ، وتعكس ربحية السهم

المخفض diluted الانخفاض المتوقع الذى يمكن إذا تحولت الأوراق المالية أو العقـود الأخرى القابلة للتحويل الى اسهم عادية ، وهذه المعالجة هى نفسها فى المعيار المحاسبى الدولى (IAS) رقم 33 .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurements

تفـترض قواعـد مقاييس المحاسبة فى الولايات المتحدة أن المنشأة سوف تستمر باعتبارها منشأة مستمرة Going Concern . ويتحتم اتباع فرض المقابلة Matching Concept عند الترجمة والاعتراف ، ومن الضروري اتباع متطلبات الثبات Consistancy فيما يتعلق بتوحيد المعالجة للبنود المتشابهة فى الفترات المحاسـبية ، فإذا حدث اى تغيير فى المعالجة والممارسة أو الإجراءات فيجب الإفصاح عن هذه التغيرات وبيان آثارها .

وتسـتخدم طريقـتان للمحاسبة عن اتحاد الشركات وهما : طريقة الشراء (الاقتناء او الحيازة Acquesition) وطريقة اتحاد المصالح (الاندماج Merger) وهمـا ليسـتا مترادفتان بل تستخدم طريقة اتحاد المصالح فى حالة ما إذا كان الاتحـاد يتطابق مع الشروط المحددة فى مبادى المحاسبة المالية المقبولة قبولا عامـا GAAP ، حيـث أن هـذه الشروط اكثر صرامة لذلك فاغلب اتحادات الشـركات تـتم وفقا لطريقة الشراء ، وفى ظل طريقة الشراء ترسمل الشهرة باعتـبارها الفـرق بين القيمة العادلة لموضوع التبادل والقيمة العادلة لصافى الأصـول المشـتراه ، وتستنفد الشهرة بطريقة القسط الثابت لمدة أربعين سنة علـى الأكـثر ، وتحمل القيمة السنوية المستنفذة على الدخل الجارى للفترة أو يمكـن فى ظروف معينة تحميلها على حقوق حملة الأسهم . والاتحاد الجزئى ليس شائعا . ويتم التحاسب عن المشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق

الملكــية طالما أنها مستثمرة فى الشركات التابعة بنسبة تتراوح ما بين 20 الى 50% مــن مجموع الملكية ، وتتبع طريقة ترجمة العمليات الأجنبية التى ينص علــيها المعــيار المحاسبى رقم 52 والتى تقوم على اختيار الطريقة وفقا لعملة دولة الشركة التابعة .

وتعــتمد الولايات المتحدة على التكاليف التاريخية لتقييم الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة ، ولا يسمح بإعادة التقييم إلا عند المحاسبة عن اتحاد الشركات ووفقا لطريقة الشراء ، ويسمح باستخدام كلا من طريقة القسط الثابت والقســط المتناقص ، ويتحدد العمر الانتاجى التقديرى عند حساب الإهلاك او الاســتنفاد للأصــل ، وتحمل تكاليف البحوث والتطوير على الدخل باعتبارها نفقة فى فترة حدوثها ، ومع ذلك هناك قواعد خاصة لرسملة برامج الكمبيوتر.

وبالنسبة لتسعير المخزون يسمح باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا وطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا وطرق المتوسطات ، وتعتبر طريقة الوارد أخــيرا يصــرف أولا أكثر شيوعا لأغراض الضريبة الفيدرالية على الدخل ، ومع ذلك فان الوارد أخيرا يصرف أولا المستخدمة للأغراض الضريبية يجب استخدامها فى أغراض القوائم المالية .

وعندما يحل الاستئجار التمويلى محل شراء الأصول ، فإن قيمة الأصول ترسمل ، وفى مقابل ذلك تدرج القيمة المماثلة ضمن الخصوم ، وتحسب قيمة مكافــآت ترك الخدمة والمعاشات على الفترات التى يحصل العاملون فيها على المــزايا الــنقدية عــند احــتمال حدوثها وتدرج الحقوق غير المدفوعة ضمن الخصــوم ، كمــا يعــترف بالخسائر العارضة المتوقعة عند احتمال حدوثها ، وعــندما يكون من الممكن تقدير القيمة بطريقة مقبولة ، ولا يسمح بأية طريقة لتسوية الدخل .

وأخـــيرا تنشأ مشكلة الضرائب المؤجلة إلا بالنسبة للصادر أخيرا يصرف أولا حيــث تخـــتلف الـــتقارير المالـــية ، ويـــتم المحاسبة عن ضرائب الدخل باستخدام طريقة الالتزام **Liability Method** ، وتنشأ الضرائب المؤجلة نتيجة الفـــروق المؤقـــتة بين طرق المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية وتقاس هذه الفروق على أساس معدل الضريبة المستقبلية التى تتبع عند سداد هذه البنود .

ويلخص الشكل (2/3) الممارسات المحاسبية المهمة فى الدول الستة التى تم دراستها .

الشكل رقم (2/3)

ملخص الممارسات المحاسبية الهامة

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	هولندا	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
1- اتحاد الشركات : الشراء أو اتحاد المصالح.	الشراء .	الشراء .	الشراء .	الشراء .	الشراء .	كلاهما .
2- الشهرة .	ترسمل وتستنفذ .	ترسمل و تستنفد أو تطرح من الاحتياطيات.	ترسمل وتستنفذ .	تخصم من الاحتياطيات .	تخصم من الاحتياطيات .	ترسمل وتستنفذ .
3- التوابع من20% الى 50% من التوابع .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية.	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .
4- ترجمة العملات الأجنبية :						
(a) طريقة السعر الجارى	يوصى بها للتوابع المستقلة .	لا توجد ممارسة معيارية.	كل التوابع .	للتوابع المستقلة .	للتوابع المستقلة .	للتوابع المستقلة .
(b) الطريقة المؤقتة .	يوصى بها للتوابع المتكاملة .	لا توجد ممارسة معيارية.	غير مستخدمه .	للتوابع المتكاملة .	للتوابع المتكاملة .	للتوابع المتكاملة .
5- تقييم الأصول .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية أو الجارية .	التكلفة التاريخية أو الجارية .	التكلفة التاريخية .
6- أعباء الإهلاك .	على أساس اقتصادى .	على أساس ضريبى .	على أساس ضريبى .	أساس اقتصادى .	أساس اقتصادى .	أساس اقتصادى .
7- تقييم المخزون LIFO .	غير مستخدمه .	غير شائعة .	غير مستخدمه .	غير مستخدمه .	غير مستخدمه .	مستخدمه .
8- الايجار التمويلى .	ترسمل .	لا ترسمل .	ترسمل	ترسمل .	ترسمل .	ترسمل .
9- الضرائب المؤجلة .	مستحقة .	مستحقة .	غير مستحقة .	مستحقة .	مستحقة .	مستحقة .
10-احتياطى تسوية الدخل .	مستخدمة .	مستخدمة .	غير مستخدمة .	البعض .	البعض .	لا .

الفصل الثالث

الإطار الفكرى للمحاسبة

الفصل الثالث

الإطار الفكري للمحاسبة

A conceptual Framework For Accounting

3/1 عناصر ومغزى الاطار الفكرى للمحاسبة .

3/2 اهداف المحاسبة والقوائم المالية .

3/3 فروض المحاسبة .

3/4 المفاهيم النظرية (نظريات) للمحاسبة .

3/5 المبادئ الاساسية للمحاسبة .

3/1 عناصر ومغزى الاطار الفكرى للمحاسبة

Elements and Meaning of Conceptual Framework

تم التأكيد على انه ليس هناك نظرية وحيدة **Single and Unique Theory** للمحاسبة تم قبولها عموما عن طريق كافة المستخدمين القائمين حتى الوقت الحالى ، حيث باستقراء ادبيات المحاسبة يتضح وجود عديد من النظريات ذات النطاق المتوسط اعتماداً على مدارك المستخدمين والبيئة **Environment / Users** فمن خلال محاولات عديدة بذلت عن طريق تنظيمات المحاسبة عن طريق لجنة الاجراء المحاسبى **Committee on Accounting Procedure (CAP)** ، أو مجالس المبادئ المحاسبية **Accounting Principles Boards (APB)** ، او المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين **American Institute of CPA (AICPA)**، بالاضافة الى كثير من المؤلفين فى ادبيات المحاسبة بهدف تطوير اطار عمل مفاهيمى فكرى لنظرية المحاسبة تم تنظيم الاتفاق بين تلك المجهودات لاسيما بعد تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية **Financial Accounting Standards Board (FASB)** بالولايات المتحدة فى منتصف السبعينات نحو تجميع وتنظيم مبادىء المحاسبة الاساسية داخل مجموعة مترابطة كوحدة واحدة ، حيث اصدر (FASB) الوثائق التالية بهدف وضع اطار عمل مفاهيمى للمحاسبة مع فحص شامل لكافة عناصر ذلك الاطار : -

A) الاستنتاجات الاختبارية لاهداف القوائم المالية لمنشآت الاعمال فى عام 1976.

B) نطاق ومضامين مشروع اطار العمل الفكرى عام 1976 .

C) اطار العمل الفكرى للمحاسبة والتقرير المالى الذى يتضمن عناصر القوائم المالية وقياسها عام 1976 .

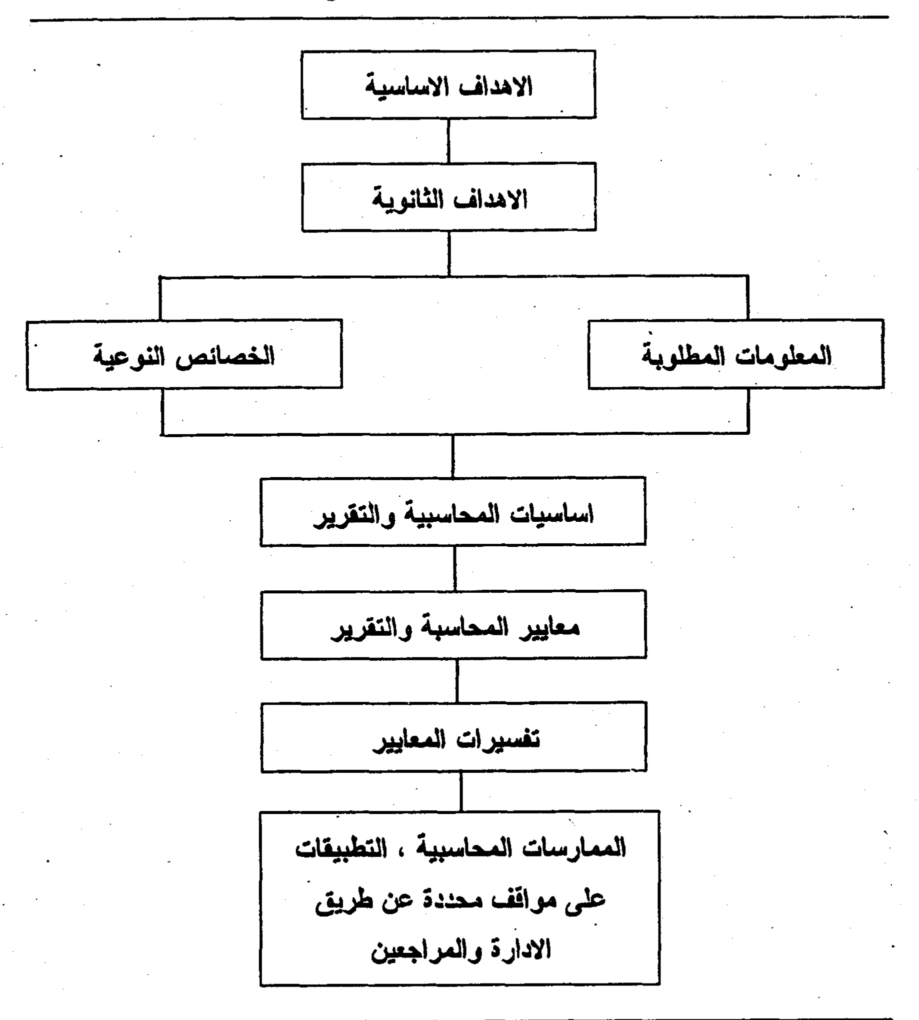
ومـــن خـــلال فحـــص الشـــكل البيانى رقم (3/1) سوف تتضح الاهداف الاساسية والثانوية التى تقع فى المستويات الثانية من الشكل الهرمى المتسلسل الـــذى يعتـــبر بمـــثابة الخطوة الاولى الهامة لتطوير باقى عناصر اطار العمل الفكرى ، وفى اسفل تلك الاهداف توجد الخصائص الوصفية التى يتعين الوفاء بها والمعلومات المطلوبة فى صورة عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية . وفى المســـتوى الـــرابع مـــن ذلـــك الشكل الهرمى التسلسل يتضح وجود اساسيات المحاســـبة والـــتقرير ، حيث يتم تحديد تعريفات الاصول والالتزامات ورأس المـــال والاربـــاح والايرادات والمصروفات واسس التقييم فى المحاسبة ، بعد ذلـــك فـــى المستويات الخامسة والسادسة يتم اظهار معايير المحاسبة والتقرير وتفســـيرات تلـــك المعايـــير والتى تستخدم كمرشد فى الممارسة المحاسبية ، واخـــيرا فـــان الممارسات المحاسبية وكافة التطبيقات المرتبطة بمواقف معينة عن طريق الادارة والمراجعين تعمل كوسائل نهائية لتحقيق اهداف المحاسبة .

ان مجلـــس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد عرف ووصف مشروع ذلك الاطار المفاهيمى على النحو التالى : -

" أن الاطـــار الفكـــرى يعتـــبر بمثابة دستور ونظام مترابط من الاهداف والاساســـيات المـــترابطة والمتداخلة التى يمكن ان تؤدى الى معايير متسقة ، والـــتى تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية ، ان تلك الاهـــداف تحدد اغراض وغايات المحاسبة ، اما الاساسيات فهى تمثل المفاهيم القائمـــة وراء المحاســـبة الـــتى ترشـــد عملـــيه اختيار المعاملات والاحداث والظـــروف الـــتى يتم المحاسبة عنها والاهداف بها وقياسها ووسائل تلخيصها وتوصيلها الى الاطراف المعينة ، ان مفاهيم ذلك النوع تعتبر الأساس التى فى ضـــوئها تـــتدفق مفاهيم اخرى منها كما ان الاحالة المتكررة لها سوف تكون ضرورية عند وضع وتفسير وتصنيف معايير المحاسبة والتقرير المالى " .

شكل رقم (3/1)

التسلسل الهرمى للعناصر المكونة لاطار العمل الفكرى للمحاسبة والتقرير المالى



ان إطـــار العمـــل المفاهيمى والفكرى سوف يتم تحديده على انه يستهدف منه ان يعمل كدستور لعملية وضع المعايير .

وكمـــا ســـبق ذكره فان الوظيفة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة المالية تتمثل فى اصدار ايضاحات عن المفاهيم والمعايير .

فمـــن ناحـــية يستهدف من ايضاحات مفاهيم المحاسبة المالية (SFACs) وضـــع الاهـــداف والمفاهيم التى يستخدمها مجلس معايير المحاسبة المالية فى تطويـــر معايـــير المحاسبة والتقرير المالى ، ومن ناحية أخرى فان ايضاحات معايـــير المحاسبة المالية (SFASs) سوف تساعد فى تطوير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) .

ان مشـــروعات الاطـــار الفكـــرى لن يستهدف منها تطوير حلول خاصة بقضـــايا محددة فى التقرير المالى ، إنما هى تعمل على تطوير معايير لترشيد القرارات المتعاقبة للمجلس على قضايا فنية محددة .

ان الغـــرض مـــن مجموعة ايضاحات مفاهيم المحاسبة المالية يتمثل فى وضـــع الاهـــداف والاساســـيات الـــتى سوف تتأسس عليها معايير المحاسبة والـــتقرير المالى ، وبخلاف ايضاح معايير المحاسبة المالية فان ايضاح مفاهيم المحاســـبة الماليـــة لـــن تضـــع مبادئ محاسبة مقبولة بصفة عامة ، حيث ان المجلـــس قـــد حـــدد بوضـــوح انه بالرغم من أن الايضاحات الفردية لمفاهيم المحاســـبة الماليـــة قد يتم اصدارها بشكل متسلسل ، فانها سوف تشكل مفاهيم مـــتداخلة ومـــترابطة بشـــكل متماســـك وسوف تحتاج غالبا ان تستخدم بشكل مشترك .

لذلـــك فـــان المفاهيم تضع اساسيات المحاسبة الاساسية التى سوف تكون بمـــثابة اســـاس لـــتطوير معايـــير المحاسبة والتقرير المالى ، ولذلك فإن هذه

المفاهـيم تعتبر بمثابة الاساس والارض التى عليها يمكن خلق الهيكل الاعلى للمعايير .

ان مجلـس معايـير المحاسبة المالية قد أصدر حتى نهاية ديسمبر 1985 خمـس ايضـاحات للمفاهـيم (SFACs) ، بالاضافة الى عدد 88 ايضاحات للمعايير (SFASs) ، بجانب عدد (39) تفسيرات للايضاحات ، بالاضافة لذلك فقـد اصـدرت مذكـرات للمناقشـة D.M عـن التقرير عن تدفقات الاموال Reporting Funds Flows ، والسـيولة والمـرونة المالية Liquidity and Financial Flexibility فى ديسمبر عام 1980 ، بالاضافة الى اصدار مذكرات للمناقشـة عن التقرير عن الدخل Reporting Income والتدفقات النقدية والمركز المالى لمنشآت الأعمال Cash flows and Financial Position of Business Enterprises ، كمـا تم اصدار اكثر من مذكرة للمناقشة عن عناصر والقوائم المالية وقياسها Elements of Financial Statements and their Measurement، بالاضـافة الـى الـتقرير عن الارباح Reporting Earnings ، كما صدر ايضا مذكـرة للمناقشـة عـن الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشأت الاعمال Reporting and Measurement فـى القوائم المالية لمنشآت الاعمال ، حيث كـان اخر تاريخ لتلقى التعليقات عن مذكرات المناقشة هذه فى 28 ابريل عام 1984 ، وبعـد ان تـم تعديـل مذكرات المناقشة تم اصدار نموذج ايضاحات مفاهيم المحاسبة رقم (5) فى ديسمبر 1984 .

وكما سبق الذكر فانه حتى الوقت الحالى ليست هناك نظرية محاسبة واحدة شاملة ، وانما توجد نظريات عديدة للمحاسبة ، وتختلف تلك النظريات فى تحديد مـن هم مستخدمى المعلومات المحاسبية ، وطبيعة البيئة المفترضة عن طريق

مستخدمى ومعدى البيانات المحاسبية ، وتحديد ما الذى يشكل استخدام البيانات المحاسبية ، ان كافة تلك الامور توفر اطار مرجعى او هيكل عام لنظرية المحاسبة ، ان نوع الاطار المستخدم لتكوين نظرية للمحاسبة قد يكون رسميا كما هو فى المدخل النظرى البديهى **Axiomatic Approach** للنظرية ، او قد يكون ضمنى كما هو في المدخل العملى البراجماتى والاخلاقى **Pragmatic and Ethical Approach** ، فعلى الرغم من تعدد مداخل تكوين نظرية المحاسبة والاختلاف القائم بينها حول استخدامات البيانات المحاسبية فان جميع تلك النظريات او المداخل سواء اكانت معيارية او وصفية وسواء اكانت تقليدية ام حديثة تهدف الى تقديم اطار مرجعى **Frame of Reference** او هيكل لنظرية المحاسبة **Structure of Theory** .

1- ومع ان عناصر هيكل نظرية المحاسبة تختلف باختلاف طرق البحث المستخدمة او اختلاف الفروض المعتمدة ، الا ان هناك اجماع فى ادبيات المحاسبة وفى الممارسة العلمية حول سيادة بعض العناصر باعتبارها تعد جوهرية فى اى نظرية للمحاسبة .

وجدير بالذكر فان كل عنصر يشتق من العنصر السابق له ، ولعل اكثر جانب هام فى اى دراسة بحثية يتمثل فى عملية تكوين الاهداف ، حيث ان نظرية المحاسبة يمكن ان تكون عملية فقط اذا تم عملها فى اطار يمكن ان يفى بأهداف المحاسبة ، وتلك العناصر المكونة لهيكل نظرية المحاسبة والتى تحكم تطوير أساليبها واجراءاتها تتمثل فى العناصر التالية :-

1- اهداف المحاسبة والقوائم المالية **Objectives**

2- الفروض البيئية **Environmental Postulates**

ان الفروض المحاسبية هى ايضاحات ذاتية الاثبات **Self Evident Statements** أو بديهـيات تعـرض البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية التى يجـب ان تعمـل خلالها المحاسبة ، ويطلق عليها ايضا الافتراضات الاساسية **Basic Assumptions** ، وهى تشتق من الاهداف المحددة .

3- المفاهيم النظرية **Theoretical Concepts**

ان المفاهيم النظرية للمحاسبة هى ايضا ايضاحات ذاتية الاثبات **Self Evident Statements** أو بديهـيات **Axioms** تعـرض طبيعة الوحدات المحاسبية التى تعمل فى ظل اقتصاد حر يتميز بالملكية الخاصة .

4- المبادئ **Principles**

ان المـبادئ المحاسبة هى عبارة عن قواعد قرارية عامة مشتقة من كل من الاهـداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والتى تحكم تطوير الاساليب المحاسبة ، وهى يطلق عليها ايضا الملامح الاساسية للمحاسبة المالية **Basic Features of Financial Accounting**

5- الاساليب **Techniques**

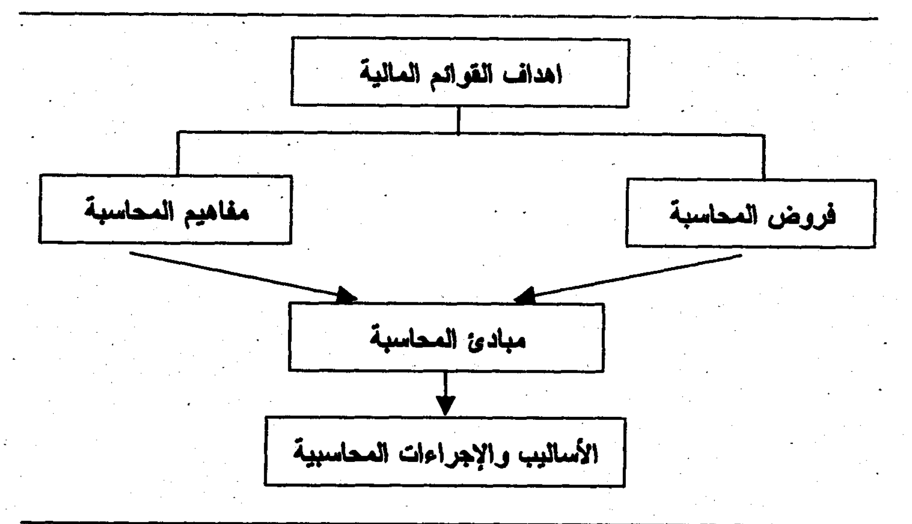
ان الأسـاليب المحاسـبية هـى قواعد محددة مشتقة من المبادئ المحاسبية للمحاسبة عن معاملات وإحداث محددة تواجهها الوحدة المحاسبية.

ويمكن تمثيل الترتيب الهرمى لعلاقة هيكل نظرية المحاسبة فيما بينها من خلال الشكل البيانى رقم (3/2) : -

شكل رقم (3/2)

الترتيب الهرمى لعناصر

هيكل نظرية المحاسبة



3/2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative Characteristics of Accounting Information

يتشـــابه الاطار النظرى مع الدستور فهو يمثلا نظاما متكاملا من الاهداف والاســس المــترابطة الــتى يمكــن ان تــؤدى الــى معايير محاسبية متسقة **Consistent** ، والــتى تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية .

ولا شك ان وجود الاطار النظرى للمحاسبة ضرورى للاسباب الآتية :

1- حــتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ، يجب ان تستند فى وضعها الـــى هــيكل ثابت من المفاهيم والاهداف ، فوضع اطار نظرى دقيق للمفاهيم والاهــداف ســوف يمكن من اصدار معايير اكثر نفعا واتساقا فى المستقبل ،

فطالما انه يتم بناء المعايير والقواعد المحاسبية على نفس الاساس فانها ستكون متسقة مع بعضها البعض ، وسوف يساعد هذا الاطار على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وثقتهم فى عملية التقرير المالى ، كما سيؤدى لزيادة امكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات .

2- انه يمكن من حل المشاكل المستجدة بصورة اكثر سرعة بمجرد الرجوع الى هذا الاطار النظرى الثابت ، ومن امثلة المشاكل المستجدة ادوات المديونية الجديدة التى قامت الشركة باصدارها فى بداية الثمانينيات كاستجابة لارتفاع اسعار الفائدة ومعدلات التضخم مثل السندات العقارية المشاركة فى الملكية **Shared Appreciation Mortgages** (وهى ديون يحصل المقرض فيها على حصة فى الملكية) ، السندات ذات العائد الصغرى **Zero Coupon Bonds** (وهى سندات يتم اصدارها بخصم اصدار كبير وبدون معول فائدة محددة) ، السندات المردودة بسلع **Commodity - Beached Bonds** (وهى السندات التى يمكن ردها فى شكل سلع) .

وعلى الرغم من ان هناك العديد من المنظمات واللجان والافراد ممن قاموا بوضع ونشر اطار نظرى خاص بكل منهم ، فانه لا يوجد اطار وحيد متعارف عليه على نطاق واسع يعتمد عليه فى الممارسة ، وربما كانت اكثر هذه المحاولات نجاحا قائمة مجلس معايير المحاسبة رقم 4 بعنوان المفاهيم الاساسية والمبادئ المحاسبية التى تشكل اساس القوائم المالية لمنشآت الاعمال والتى قامت بوصف الممارسة الحالية ولكنها لم تقم بتوصيف ما يجب ان تكون عليه الممارسة ، واعترافا من الحاجة لوجود اطار نظرى متعارف عليه فقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** سنة 1976 باصدار مذكرة

مناقشــة مــن ثلاث اجزاء بعنوان الاطار النظرى للمحاسبة المالية والتقرير المــالى : عناصــر القوائــم المالية وقياسها ، حيث قامت هذه المذكرة بتحديد القضــايا الاساســية التى يجب تناولها عند وضع الاطار النظرى الذى سيمثل اســاس وضــع المعايــير المحاسبية وحل جوانب الخلاف فى عملية التقرير المــالى، ومــنذ اصدار هذه المذكرة قام المجلس باصدار خمسة قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية المرتبطة بالتقرير المالى لمنشآت الاعمال وهى :

1- البيان رقم 1 (SFAC No -1) بعنوان اهداف التقرير المالى لمنشآت الاعمال، والتى تعرض اهداف المحاسبة والغرض منها .

2- البــيان رقم 2 (SFAC No - 2) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتى تتعرض للخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.

3- البــيان رقــم 3 (SFAC No - 3) بعنوان عناصر القوائم المالية لمنشآت الاعمال، والــتى تقــدم تعريفات للبنود التى تتضمنها القوائم المالية مثل الاصول ، والالتزامات ، الايرادات ، المصروفات .

4- البــيان رقم 4 (SFAC No - 4) بعنوان الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشــآت الاعمــال ، والــتى قامت بوضع اربعة معايير اساسية للاعتراف والقــياس وبعــض الارشادات حول نوعية المعلومات التى يلزم ان تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك .

5- البيان رقم 6 (SFAC No - 6) بعنوان عناصر القوائم المالية والتى حلت محل القائمــة رقــم 3 السابقة ، حيث قامت بتوسيع نطاق تطبيقها لتشمل المنظمات غير الهادفة للربح .

ويقـــدم الشـــكل الايضاحى رقم (3/3) عرضا لذلك الإطار النظرى ، حيث يخـــتص المستوى الاول بتحديد **اهداف** المحاسبة والتى تمثل حجر الزاوية فى الاطـــار النظرى ، فى حين يعرض المستوى الثانى **الخصائص النوعية** والتى تجعـــل المعلومات المحاسبية مفيدة والتعريفات الخاصة **بعناصر** القوائم المالية (الاصـــول ، والالتزامات . . الخ) ، ويوضح المستوى الثالث والاخير **مفاهيم الاعـــتراف و القياس** ، التى يستخدمها المحاسبون عند وضع وتطبيق المعايير المحاســبية ، والـــتى تتضمن استخدام الافتراضات والمبادئ والمحددات التى تصف بيئة التقرير المالى الحالية .

المستوى الاول : الاهداف الاساسية First Level : Basic Objectives

تهدف عملية التقرير المالى الى توفير معلومات يجب أن :-

a) تكـــون مفـــيدة لمـــن يتخذون قرارات الاستثمار والائتمان ومن يتفهمون الانشطة التجارية والاقتصادية بشكل مناسب .

b) تكـــون مفـــيدة للمســـتثمرين والدائنيـــن الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المســـتخدمين عـــند تقديـــر مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية .

c) تـــتعلق بالموارد الاقتصادية والمطالبات على هذه الموارد والتغييرات فى كـــل منهما ، وعلى ذلك فان الاهداف تبدأ بنظرة واسعة للمعلومات المفيدة لقـــرارات المستثمرين والدائنين ، وعندئذ تضيق هذه النظرة لتقتصر على اهتمام المستثمرين والدائنين بالمتحصلات النقدية المتوقعة من استثماراتهم او قروضـــهم فـــى منشآت الاعمال ، واخيرا تركز الاهداف على القوائم

المالــية الــتى توفــر معلومات مفيدة فى تقدير التدفقات النقدية المحتملة لمنشآت الاعمال والتى تشكل اساس التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين.

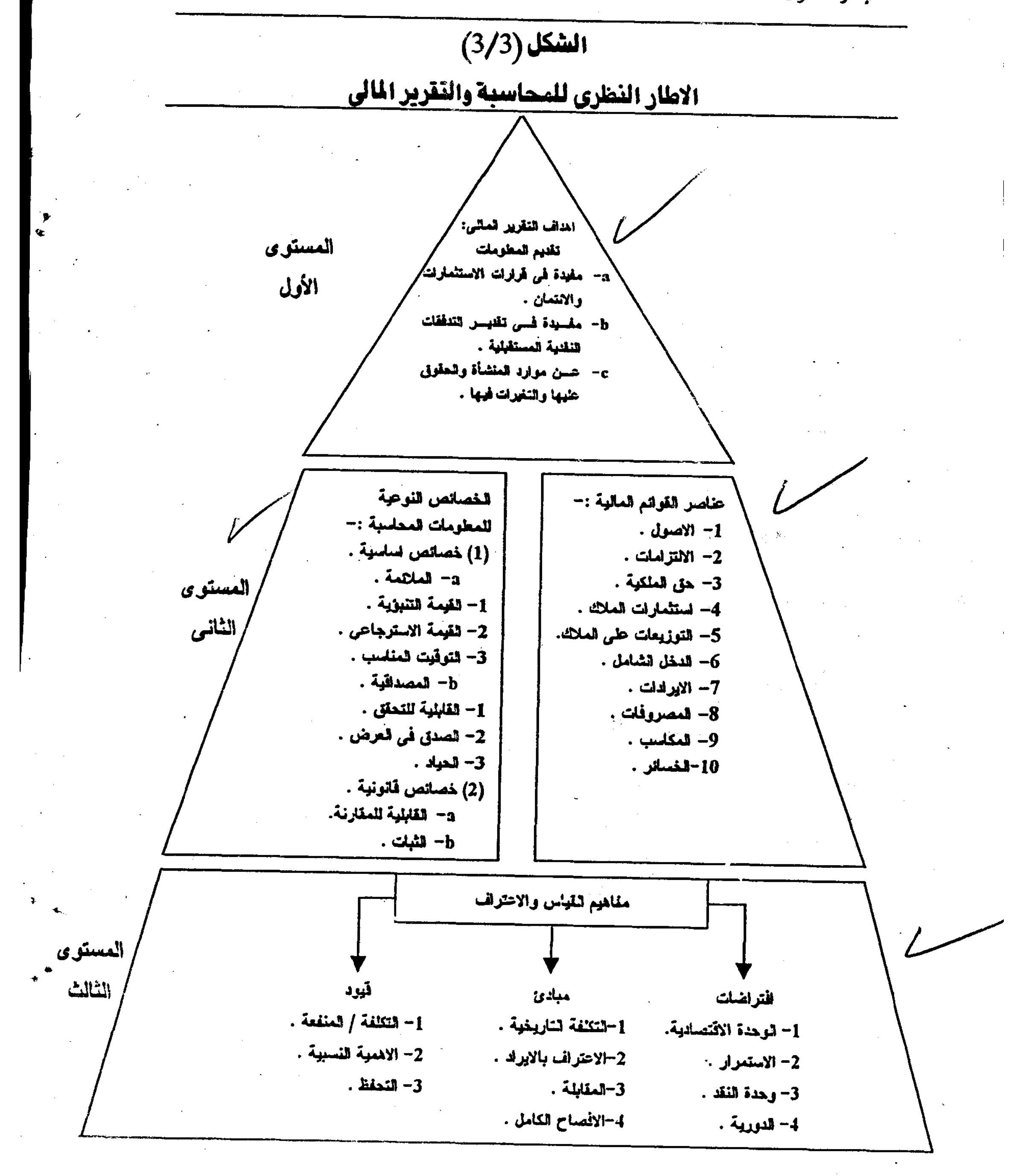
وعــند تقديم معلومات لمستخدمى القوائم المالية تعتمد مهنة المحاسبة على القوائــم المالية ذات الغرض العام التى تتجه الى توفير المعلومات الاكثر افادة للجماعــات المختلفة من المستخدمين باقل تكلفة ممكنة ، وتستند هذه الاهداف علــى ان المســتخدم يحتاج لقدر ملائم من المعرفة بجوانب الاعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية ، وتعد هذه النقطة هامة لانها تعنى انه عند اعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين افــتراض وجــود مســتوى ملائــم من التأهيل والكفاية Competence لدى المستخدم حيث ان لذلك اثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات .

المستوى الثانى : مفاهيم اساسية Second Level: Fundamental Concepts

يخــتص المستوى الاول باهداف المحاسبة والغرض منها فى حين يختص المســتوى الثالــث بمناقشــة طــرق تحقيق هذه الاهداف ، وفيما بين هذين المســتويين فانــه يلــزم تقديــم بعض المفاهيم النظرية الأساسية التى توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية ، حيث تشكل هــذه المفاهيم الاساسية حلقة الوصل بين سبب Why (الاهداف) وكيفية How (الاعتراف والقياس) فى المحاسبة .

الشكل (3/3)

الاطار النظرى للمحاسبة والتقرير المالي



الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative Characteristics of Accounting Information

كـيف يمكن ان يتم التقرير عما اذا كانت المعلومات التى توفرها التقارير المالـية يلزم ان تستند الى التكلفة التاريخية او الى القيمة الجارية ؟ ، وكيف يمكـن ان يتم تحديد ما اذا كانت الشركات المندمجة يلزم التقرير عنها بصورة مجمعة فى تقرير واحد ام تعتبر شركات منفصلة لاغراض التقرير المالى ؟ .

لكـى يتم اختيار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التى يتم الافصـاح عـنها والصيغة التى يتم عرض المعلومات بها ، فانه يلزم دائما تحديد الـبديل الـذى يقدم اكثر المعلومات افادة لاغراض اتخاذ القرار ، وقد حدد مجلس معايـير المحاسـبة المالية فى قائمة المفاهيم رقم 2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسـبية والتى تفرق بين المعلومات الافضل (الاكثر افادة) والمعلومات الادنى (الاقـل افادة) لاغراض اتخاذ القرار ، وعلاوة على ذلك، فقد وضع **FASB** عدة محـددات (هـى الـتكلفة/المنفعة ، الاهمية النسبية) كجزء من الاطار النظرى ، ويمكن عرض هذه الخصائص بصورة متدرجة كما يوضحها الشكل رقم (3/4).

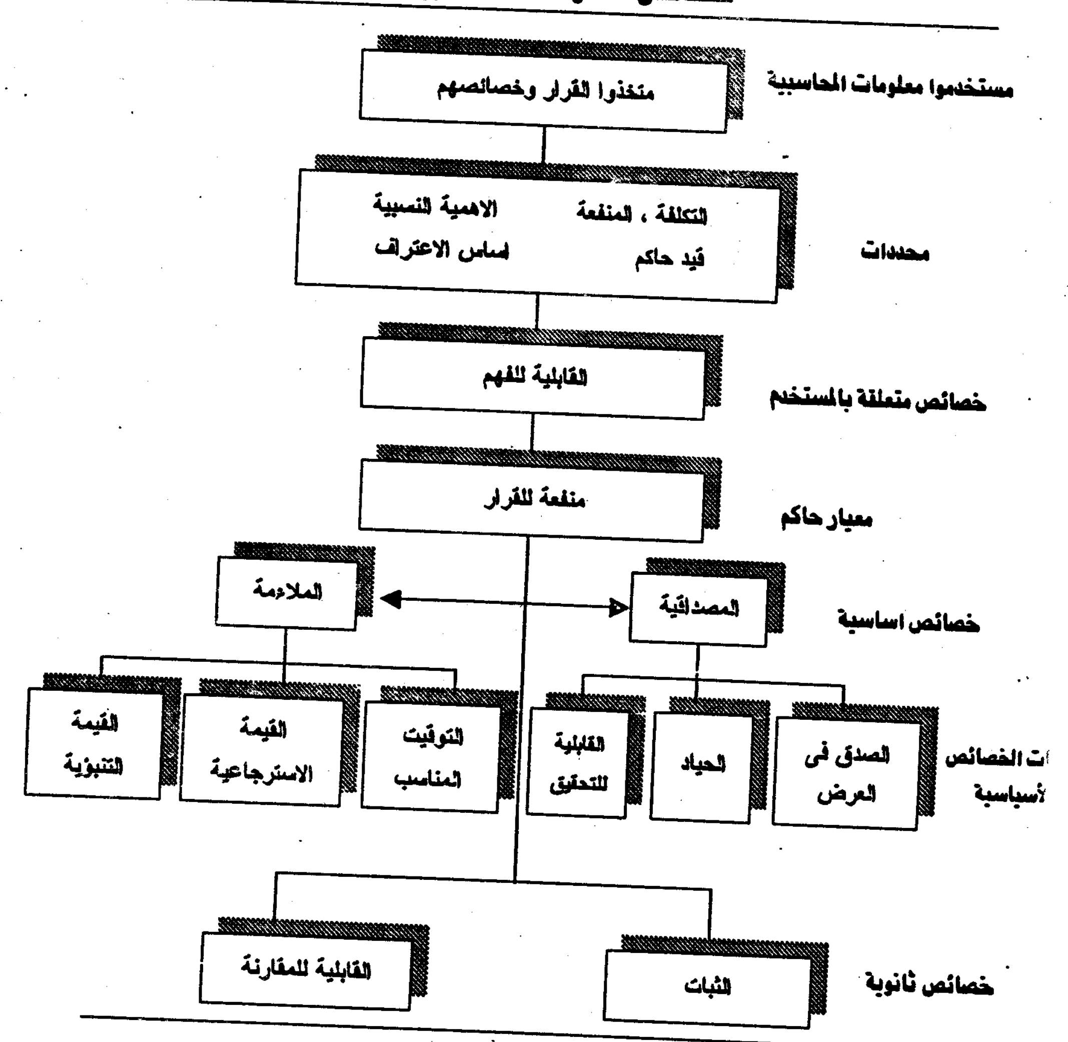
متخذوا القرار والقابلية للفهم Decision Makers and Understandability

يخـتلف مـتخذوا القرار بدرجة كبيرة فى انواع القرارات التى يتخذونها واسـاليب اتخاذ القرارات التى يستخدمونها ، وفى المعلومات المتاحة لديهم او الـتى يمكنهم الحصول عليها من مصادر اخرى وفى قدرتهم على تشغيل هذه المعلومـات ، وحـتى تكـون المعلومات مفيدة فانه يلزم ايجاد حلقة ربط بين هـؤلاء المستخدمين والقرارات التى يتخذونها ، وتتمثل هذه الحلقة فى القابلية للفهـم **Understandability** وهـى احـدى خصائص المعلومات التى تسمح

للمســـتخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بادراك مغزى تلك المعلومـــات الـــتى تســـمح للمســـتخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بفهم مغزى تلك المعلومات .

الشكل (3/4)

خصائص المعلومات المحاسبية



الخصائص الاساسية : الملائمة والمصداقية

Primary Qualities: Relevance and Reliability

أشـــار المجلـــس الى ان الملائمة والمصداقية هما الخاصيتان الاساسيتان اللـــتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار ، فكما ورد فى قائمة مفاهـــيم FASB رقـــم 2 فإن الخواص التى تفرق المعلومات الافضل (الاكثر افـــادة) عـــن المعلومـــات الادنى (الاقل افادة) هما الملائمة والمصداقية – مع بعض الخواص الاخرى المتفرغة منهما.

1- الملاءمة Relevance

لكى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم ان تكون مؤثرة فى القرار ، فـــاذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة على القرار ، فانها تكون غير ملاءمة لهـــذا القرار ، وتساعد المعلومات الملاءمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات عـــن نـــتائج الاحداث السابقة والحالية والمستقبلية (القيمة التنبؤية للمعلومات) Predictive Value ، وعلى تأكيد او تصحيح توقعات سابقة (القيمة الاسترجاعية للمعلومات) Feedback Value ، على سبيل المثال ، عندما تقوم إحدى الشركات باصـــدار تقريـــر مـــالى فترى Interim ، فان المعلومات التى تتضمنها تعتبر ملاءمـــة لأنها توفر أساس للتنبؤ بالدخل السنوى ، كما تقدم تغذية عكسية عن الاداء السابق .

وعلـــى ذلـــك ، فانه لتكون المعلومات ملاءمة فانها يجب ان تكون متاحة لمتخذى القرار قبل ان تفقد قدرتها على التأثير فى قراراتهم (التوقيت المناسب) Timeliness ، فـــاذا تأخـــر تقرير الشركة عن نتائجها الفترية لمدة ستة شهور بعد نهاية هذه الفترة ، فان المعلومات ستكون اقل افادة لاغراض اتخاذ القرار،

فلكى تكون المعلومات ملاءمة يجب ان تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وان يتم تقديمها فى الوقت المناسب .

2- المصداقية Reliability

تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة ، وهى تعتبر خاصية ضرورية لهؤلاء الافراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت او الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلى للمعلومات .

ولكى تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية يجب ان تتوافر بها ثلاثة خصائص فرعية اساسية هى : القابلية للتحقق ، الصدق فى العرض ، الحياد .

3- القابلية للتحقق Verifiability

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الافراد القائمين بالقياس ، والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين الى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ، فاذا وصلت اطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس الى نتائج مختلفة ، فان القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأى فيها .

4- الصدق فى العرض Representational Faithfulness

يعنى هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة او اتفاق بين الارقام والاوصاف المحاسبية Descriptions من ناحية والموارد والاحداث التى تتجه هذه الارقام والأوصاف لعرضها من ناحية اخرى ، بمعنى اخر هل تمثل الارقام ماحدث بالفعل ؟ ، فعندما تبين القوائم المالية لشركة مبيعات قدرها مليون دولار فى

حيـن ان المبـيعات الفعلية 800 الف دولار فقط ، فان هذه القوائم تكون غير صادقة فى العرض .

5- الحياد Neutrality

يعـنى هـذا المفهوم انه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل احـدى الجماعـات المستفيدة بها على الاخرى ، حيث ان المعلومات الحقيقية والصـادقة يجب ان تكون محل الاهتمام الاول ، على سبيل المثال ، لا يمكن للمحاسبين السماح لشركة معينة بان تخفى المعلومات المتعلقة بالقضايا العديدة المرفوعة عليها بسبب حادث تسرب غاز سام فى المدينة فى مجرد ملاحظات مختصرة على القوائم المالية رغم ان مثل هذا الافصاح قد يكون شديد الضرر للشركة .

وقد تعرض مفهوم الحياد فى عملية وضع المعايير المحاسبية لهجوم متزايد ، حيـث اعلن البعض انه لا يجب اصدار المعايير اذا كانت ستؤدى لاثار اقتصادية غـير مرغوبة على صناعة او شركة معينة ، إلا أن ذلك الرأى قد يكون منتقدا ، فالمعايـير يجـب ان تكون خالية من التحيز والا لن يكون هناك قوائم مالية يمكن الاعـتماد علـيها ، وبدون الثقة فى القوائم المالية لن يستخدم الافراد والمعلومات الـتى تتضـمنها ، ويمكن تشبيه النقطة السابقة بمباريات الملاكمة والمصارعة فى الولايـات المتحدة ، حيث يقوم العديد من الأفراد بالمراهنة على مباريات للملاكمة حيـث يفترض ان نتائج مسابقاتها غير ثابتة ، فى حين لا يقوم اى فرد بالمراهنة علـى مباريات المصارعة لان الجمهور يفترض ان نتائج مبارياتها محددة مسبقا وربمـا متحـيزة ، فاذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة ، فسوف يفقد الجمهور الثقة فى المعلومات ويتوقف عن استخدامها .

خصائص ثانوية : القابلية للمقارنة والثبات

Secondary Qualities: Comparability and Consistency

تكــون المعلومـــات الخاصـــة بمنشاة معينة اكثر افادة اذا امكن مقارنتها بمعلومـــات مماثلة عن منشاة اخرى (القابلية للمقارنة) ، وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشاة فى فترات اخرى (الثبات) .

1- القابلية للمقارنة Comparability

تعتـــبر المعلومـــات الـــتى تـــم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة فى المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة ، حيث تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين مـــن تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الاساسية فى الظواهر الاقتصادية طالما انـــه لـــم يتم اختفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة ، على ســـبيل المـــثال ، اذا قامـــت إحدى الشركات باعداد معلوماتها على اسا التكلفة التاريخية فى حين تستخدم شركة ثانية التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للاســـعار ، فســـوف يكـــون من الصعب جدا المقارنة بين الشركتين لتقييم كل مـــنهما ، ان قـــرارات تخصـــيص الموارد تتضمن عمليات تقييم البدائل ، ولا يمكن إجراء تقييم دقيق للبدائل الا اذا كانت هناك معلومات قابلية للمقارنة .

2- الثبـــات Consistency

عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فـــترة لاخرى ، فنها تعتبر ثابتة فى استخدامها للمعايير المحاسبية ، و لا يعنى ذلـــك ان الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لاخرى ، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التى تستخدمها وذلك فى الحالات التى يثبـــت فـــيها ان الطريقة الجديدة تعد افضل من القديمة ، وفى هذه الحالة فانه

يلـــزم الافصاح عن طبيعة واثر هذا التغير المحاسبى ومبرر اجرائه وذلك فى القوائم المالية الخاصة بالفترة التى حدث فيها التغير .

وعـــند حدوث تغير فى المبادئ المحاسبية المستخدمة ، يجب ان يشير اليه المـــراجع فـــى فقرة توضيحية بتقرير المراجعة ، حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبـــيعة التغـــير وارشاد القارئ الى الملاحظة الواردة على القوائم المالية التى قامت بمناقشة هذا التغير بالتفصيل .

وبصفة عامة ، فان التقارير المحاسبية لاية سنة تكون مفيدة فى حد ذاتها، ولكـــنها تكـــون اكـــثر افادة اذا امكن مقارنتها مع تقارير شركات اخرى ومع الـــتقارير السابقة لنفس الشركة ، على سبيل المثال ، اذا كانت إحدى الشركات هى الشركة الوحيدة التى تقوم باعداد تقارير فترية ، فان معلوماتها ستكون اقل فـــائدة لان المســـتخدم لا يمكـــنه ربطها بالتقارير الفترية لأية شركة اخرى ، بمعنى انه لا توجد قابلية للمقارنة ، ونفس الشىء اذا تغيرت الطرق المحاسبية الـــتى تســـتخدمها الشـــركة فى اعداد تقاريرها الفترية من فترة لاخرى ، فان المعلومـــات ســـتكون اقل فائدة لان المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية السابقة ، بمعنى افتقادها خاصية الثبات .

العناصر الاساسية للقوائم المالية Basic Elements

مـــن الجوانب الهامة لوضع اى هيكل نظرى هى ارساء تعريفات لعناصر هـــذا الهـــيكل ، وفى الوقت الحاضر تستخدم المحاسبة العديد من المصطلحات ذات المعـــانى الخاصة والمحددة وهى المصطلحات التى تمثل لغة الاعمال او المحاسبة .

ومـــن امثلة هذه المصطلحات الاصل فهل هو الشىء الذى نملكه ؟ ، واذا كـــان كذلك ، فهل يمكن القول بان اى اصل مستأجر Leased لا يمكن اظهاره فـــى الميزانية ؟ ، ام هو الشىء الذى لدينا حق استخدامه ، او الشىء الذى له قـــيمة والـــذى تســـتخدمه المنشأة فى توليد الايراد ؟ ، واذا كان الأمر كذلك ، فلمـــاذا لا تعتبر إدارة المنشأة ضمن الاصول ؟ ، من كل ذلك ، يبدو ضروريا وضـــع تعـــريفات محـــددة لعناصر المحاسبة ، وقد قامت نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB رقم 6 فى المفاهيم (SFAC No. 6) بتعريف عشرة من العناصـــر التى تتعلق بصورة مباشرة بقياس الاداء والحالة المالية للمنشأة على النحو التالى :-

1- الاصول Assets

هـــى مـــنافع اقتصادية محتملة فى المستقبل قامت شركة معينة بالحصول عليها او التحكم فيها Obtained or Controlled نتيجة صفقات او إحداث سابقة.

2- الالتزامات Liabilities

هـــى تضـــحيات محتملة فى المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالـــية لشـــركة معيـــنة بـــتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى فى المستقبل نتيجة لصفقات او احداث سابقة .

3- حق الملكية Equity

وهـــو الحـــق المتـــبقى Residual علـــى اصـــول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها ، وفى منشآت الاعمال يتمثل ذلك الحق فى حقوق الملاك .

4- استثمارات الملاك **Investment by Owners**

هــى الــزيادة فــى صافى اصول منشأة معينة الناتجة عن تحويلات اليها لشــىء مــا ذى قيمة من وحدات اخرى وذلك للحصول على او زيادة حقوق ملكــية فــى تلك المنشأة ، وعادة ما تكون استثمارات الملاك فى شكل اصول مقدمة ، ولكنها تتضمن ايضا خدمات مقدمة او تسوية او تحويل التزامات على المنشأة .

5- التوزيعات على الملاك **Distribution to Owner**

هــى الانخفــاض فــى صافى اصول منشأة معينة الناتج عن قيام المنشأة بــتحويل اصــول او تقديم خدمات او التحمل بالتزامات تجاه ملاكها ، وتؤدى التوزيعات على الملاك الى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة .

6- الدخل الشامل **Comprehensive Income**

هــو التغــير فــى حقوق الملكية (صافى اصول) منشأة خلال فترة معينة نتــيجة لصفقات واحداث وظروف اخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهــى تتضــمن كل التغيرات فى حق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم .

7- الايرادات **Revenues**

هــى تدفقات داخلة او اى زيادات اخرى فى اصول منشأة معينة او تسوية لالــتزاماتها (او مزيجا منهما) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة لتسليم او انــتاج سلع او تقديم خدمات او أية انشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

8- المصروفات Expenses

هى تدفقات خارجة او اى استخدام لاصول Using up او تحمل بالتزامات (او مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة تسليم او انتاج سلع او تقديـم خدمـات او القـيام بايـة انشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

9- المكاسب Gains

هى الزيادة فى حقوق الملكية (صافى الاصول) نتيجة لصفقات عرضية او طارئـة لوحـدة محاسبية معينة وكل الصفقات ، الاحداث والظروف الاخرى المؤثـرة علـى المنشـأة خـلال فترة زمنية معينة ، باستثناء تلك الناتجة عن الايرادات من استثمارات الملاك .

10- الخسائر losses

هـى الانخفـاض فـى حقـوق الملكية (صافى الاصول) نتيجة لصفقات عرضـية او طارئـة لوحـدة محاسـبية معيـنة ولكل صفقات ، والاحداث والظـروف الاخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات او التوزيعات على الملاك .

وغـنى عن البيان فإن هناك نقطتان هامتان يلزم الاشارة اليهما فيما يتعلق بهذه التعريفات :-

A- ان مصطلح الدخل الشامل يمثل مفهوما ، فالدخل الشامل اكثر اتساعا مـن الفكـرة التقلـيدية عن صافى الدخل ، فبناء على تعريف FASB له فانه يشـمل صـافى الدخـل وكـل التغيرات الاخرى فى حقوق الملكية باستثناء اسـتثمارات المـلاك والـتوزيعات عليهم ، على سبيل المثال ، فان تعديلات الفـترات السـابقة (وهـى صفقات تتعلق بفترات سابقة مثل عمليات تصحيح

الاخطاء) التى تستبعد حاليا من صافى الدخل ، قد تدرج تحت الدخل الشامل ، وعلـــى ذلك ، فان مفهوم الدخل الشامل متسع جدا ويعطي FASB المرونة فى تعريف بعض مكوناته الوسيطة .

B- يصـــنف FASB هـــذه العناصـــر فـــى مجموعتين منفصلتين ، تضم المجموعة الاول ثلاثة عناصر هى :- الاصول ، والالتزامات ، حقوق الملكية، وهـــى تصف مقدار الموارد والمطالبات الواردة عليها فى لحظة زمنية معينة Moment in Time ، فـــى حيـــن تصف العناصر السبعة الاخرى الصنفقات والاحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة خلال فترة من الزمن Period of Time ، وتتغـــير عناصر المجموعة الاولى بواسطة عناصر المجموعة الثانية وبالاثـــر المجمـــع لتغيراتها فى لحظة زمنية معينة ، ويطلق على هذا التفاعل الترابط Articulation بمعنى ان الارقام الاساسية فى قائمة معينة تتقابل مع الارصدة الاخرى .

المستوى الثالث : مفاهيم الاعتراف والقياس

The Third Level: Recogniti n and Measurement Concepts

لقـــد اصدر FASB قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 5 بعنوان الاعتراف والقـــياس فـــى القوائـــم المالية لمنشآت الاعمال ، وبصفة عامة لا تنادى هذه القائمة باحداث تغيرات اساسية فى المحاسبة الحالية ولكنها تسمح باجراء تغير تدريجـــى ، فقـــد اشارت القائمة رقم 5 الى ان اغلب جوانب الممارسة الحالية متوافقة مع مفاهيم الاعتراف والقياس الواردة بها .

وقد اعتادت مهنة المحاسبة على استخدام هذه المفاهيم على انها ارشادات علمية ، وقد تم اختيار تقديمها باعتبارها افتراضات ومبادئ ومحددات اساسية، حيـــث تخـــدم هـــذه المفاهيم كارشادات عند الاستجابة الرشيدة لقضايا التقرير

المـــالى المثيرة للخلاف ، وقد تطورت هذه المفاهيم عبر الزمن وشكلت اساس للمبادئ المحاسبية الصادرة عن FASB والمنظمات السابقة عليه .

الافتراضات الأساسية Basic Assumptions

هناك اربعة افتراضات اساسية تشكل اساس هيكل المحاسبة المالية هى :

1- الوحدة الاقتصادية ، 2- الاستمرار ، 3- وحدة النقود ، 4- الدورية .

كمـــا ان هناك اربعة مبادئ اساسية للمحاسبة تستخدم فى تسجيل الصفقات والمعاملات هى مبدأ الايراد (او التحقق) ، مبدأ التكلفة ، مبدأ المقابلة ، مبدأ الافصاح الكامل .

وينبغى الاشارة الى ان هناك عدة محددات تمثل استثناءات او تعديل على تطبـــيق تلك المبادئ الاساسية هى الاهمية النسبية ، والتحفظ (الحيطة والحذر) والثبات ، والتكلفة والمنفعة .

3/2 أهداف القوائم المالية

Objectives of Accounting and Financial Statements

تمـــثل الاهـــداف الاســـاس التى بناء عليه يتم خلق الهيكل الاعلى لنظرية المحاســـبة ، ولا شـــك ان ادراك اهمية تلك الاهداف جعل مهنة المحاسبة فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا تبذل محاولات متعددة لتكوين اهداف القوائـــم المالـــية ، ان تقريـــر الشركة فى عام 1975 بالمملكة المتحدة وتقرير Stamp فـــى عـــام 1980 بكندا عن اهداف القوائم المالية قد اشار الى ادراك اهمـــية تلـــك الاهداف ، كما أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المـــتحدة أيضـــا علـــى عاتقـــه اولوية مهمة تحديد الاهداف التى تم عملها فى ايضـــاحات مفاهيم المحاسبة المالية رقم (7) ، وقد بذلت محاولات مبكرة عن

طريق الباحثين الفرديين ولجان ومجالس المجمع الامريكى للمحاسبين القانونين لتحديد اهداف التقارير المالية عن طريق منشآت الاعمال عن المعلومات الخاصة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ، والالتزامات الخاصة بتلك الموارد وآثار المعاملات والاحداث والظروف التى تغير الموارد والالتزامات المرتبطة بها .

مجلس مبادئ المحاسبة The APB

تم الاشارة سابقا الى ان المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين كون لجنة عن اجراءات المحاسبة **Committee on Accounting Procedure (CAP)** ، وقد أشار ذلك المجلس الى **Accounting Principles Board (APB)** ان قسم الابحاث المحاسبية لمجلس مبادئ المحاسبة قد تم خلقه لتحفيز إجراء أبحاث الفروض والمبادئ الاساسية للمحاسبة ، ولاحقا فان مجلس مبادئ المحاسبة قد أوصى بتحديد الاهداف المحاسبة والمفاهيم والمبادئ الاساسية وتعدد المصطلحات ووصفها ، ذلك الاقتراح ادى الى نشر قائمة مجلس مبادئ المحاسبة رقم (4) فى عام 1970 بعنوان المفاهيم الاساسية ومبادئ المحاسبة المرتبطة بالقوائم المالية لمنشأة الاعمال **The Basic Concepts and Business Accounting Principles Underlying Financial Statements of Enterprises** ، وذلك بخلاف **ARS** رقم (7) التى تعتبر وثيقة وصفية أساسية التى خفضت فرصها فى توفير الاطار المفاهيمى الفكرى الاول للمحاسبة حيث انتقدت القاعدة النظرية ، ان أهداف المحاسبة المالية لمجلس مبادئ المحاسبة قد تم تحديدها سابقا ، وهى بايجاز تضمنت هدف واحد خاص واربعة اهداف عامة بالاضافة الى سبع اهداف وظيفية .

ان الاهداف العامة للقوائم المالية تتمثل فى الاتى : –

1- توفــير Provide معلومات موثوق فيها Reliable عن الاحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الاعمال من اجل : -

a) تقييم مواطن القدرة والضعف .

b) اظهار مواطن التمويل والاستثمار .

c) اظهار اساس مواردها لاغراض النمو .

2- توفــير Provide معلومات موثوق فيها Reliable عن التغيرات فى صافى المــوارد التى تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشأة الأعمال من اجل :-

a) إظهار العائد الموزع المتوقع للمستثمر .

b) إظهــار قــدرة منشأة الأعمال على السداد للدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين ، وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع.

c) تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بالتخطيط والرقابة .

d) إظهار ربحية المنشأة طويلة الآجل .

3- توفير Provide المعلومات المالية النافعة Useful لتقدير الارباح المحتملة للمنشأة .

4- توفير Provide الاحتياجات الاخرى Other Needed من المعلومات عن التغيرات فى الموارد والالتزامات الاقتصادية .

5- الافصــاح Disclosure عــن المعلومــات الاخــرى الملائمة لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية .

بينما تتمثل الاهداف النوعية للمحاسبة المالية فى الاتى :-

6- الملائمة Relevance

والـــتى تعـــنى اختيار المعلومات التى تساعد المستخدمين بشكل اكثر فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادى .

7- امكانية الفهم Understandability

الـــتى توحـــى بـــان المعلومـــات المختارة لا يجب ان تكون فقط مفهومة بوضوح ، وانما يمكن ان يتم فهمها ايضا عن طريق المستخدمين .

8- امكانية التحقق Variability

التى تشير الى ان النتائج المحاسبية قد يتم تاييدها ودعمها بمقاييس حيادية Independent Measures باستخدام نفس طرق القياس .

9- الحياد Neutrality

التى توحى بان المعلومات المحاسبية يتم توجيهها تجاه الاحتياجات العامة والمشـــتركة Common Needs للمســتخدمين بدلا من الاحتياجات الخاصة Particular Needs لمستخدمين محددين .

10- التوقيت المناسب Timeliness

التى تشـــير الى الاعـــلام والتوصيل المبكر Early Communication للمعلومات لتجنب التأخيرات فى اتخاذ القرارات الاقتصادى .

11- امكانية المقارنة Comparability

الـــتى توحـــى بان الاختلافات يجب الا تكون نتيجة للمعالجات المحاسبية المالية المختلفة .

12- الاكتمال Completeness

التى تشير الى ان كافة المعلومات التى تفى بشكل معقول متطلبات الاهداف النوعية الاخرى التى يجب ان يتم التقرير عنها .

أما الهدف الخاص للقوائم المالية فيتمثل فى انها يجب أن تعرض بعدالة Present Fairly وبالتطابق Conformity مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP المركز المالى ونتائج الاعمال واى تغيرات فى المركز المالى .

ان ذلك الايضاح يسمح بتحديد هذا الهدف الخاص تطبيقا للمبادئ المحاسبية التى تكون مقبولة بشكل عام فى زمن اعداد القوائم المالية ، بينما تفشل الاهداف العامة فى تحديد احتياجات الملاك والدائنين للمعلومات ، فان الهدف الرئيسى ينتج عنه تقرير مالى ذو غرض عام General Purpose Financial Reporting من شأنه توفير معلومات لمستخدمين غير معروفين لديهم أهداف قرارية متعددة ، ان توفير معلومات لمجموعات محددين من المستخدمين Specific Users Groups ذوى اهداف معروفة للقرار Known Decision Objectives لم يتضح بعد انها عملية .

وينص إيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية الصادرة على ان القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements والتى تطبق عليها اهداف التقرير المالى ، تعتبر موجهة ناحية المصلحة العامة Common Interest للمستخدمين المتعددين المرتقبين .

وتعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام ذات جدوى فقط حيث ان مجموعات مستخدمى المعلومات المالية بصفة عامة احتياجات متماثلة ، الا ان مجموعات مستخدمى الغرض العام لا تمثل أهدافهم كافة الاغراض ، كما أن

القوائـــم المالية لا تغطي بالضروري كافة متطلبات كافة المستخدمين على قدم المســاواة ، عمومـــا فإن ايضاح مجلس مبادئ المحاسبة قد سمح بأن اهداف القوائم المالية يمكن أن يتم تحقيقها على الاقل جزئيا فى الوقت الحالى .

تقرير تروبلود The Trueblood Report

فى ضوء الانتقادات الموجهة للتقرير المالى للشركات وتأسيسا على أهمية الاطـــار الفكـــرى للمحاسبة وللتقرير المالى فان المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيـــن قد كون مجموعتين للدراسة فى 1971 اولها اطلق عليها مجموعة دراســـية عن تكوين المبادئ المحاسبية يرأسها Francis M . Wheat (أدت مقترحاتها الى تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية والتى تم مناقشتها سابقا) ، اما الاخرى فقد اطلق عليها مجموعة دراسية عن اهداف القوائم المالية وقد تم رئاســـتها عـــن طريق Robert M . Trueblood ، ان تقرير المجموعة الثانية التى اطلق عليها تقرير تروبلود قد نشر فى اكتوبر عام 1973 ، تلك اللجنة قد طلب منها دراسة اربعة اسئلة ومشاكل هى : -

1- من الذين يحتاج القوائم المالية ؟ .

2- ماهى المعلومات التى تتطلبها ؟ .

3- ماهى مقدار المعلومات المطلوبة التى يمكن ان يتم توفيرها عن طريق المحاسبين ؟ .

4- ماهو اطار العمل المطلوب لتوفير المعلومات المطلوبة ؟ .

ان اللجـــنة قد اضطلعت بتطوير اهداف القوائم المالية ، وقد تكونت اللجنة مـــن تسعة اعضاء يمثلون الصناعة ومهنة المحاسبة والاكاديميين ، بالإضافة الـــى اتحـــاد المحللين الماليـــن ، وقـــد روعى ان يتم اختيار الاعضاء من

الأكاديميين والممارسين والمستشارين ، وقد تم اخذ آراء حوالى اكثر من 5000 شركة ومنظمة عن طريق اللجنة ، وقد تم اجراء اكثر من 50 مقابلة وتم عقد 35 اجتماع مع المجموعات المؤسسية والمهنية المعنية .

وقد اقترحت لجنة **Trueblood** اثنى عشر هدفا هى : -

1- أن الهدف الاساسى للقوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، اما الأهداف الاخرى الحادية عشر فيمكن ايجازها على النحو التالى : -

2- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى بصفة رئيسية فى خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لديهم اختصاص **Authority** وقدرة **Ability** او موارد **Resources** محددة للحصول على المعلومات ، والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر رئيسى للمعلومات عن النشاط الاقتصادى للمنشأة .

3- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات مفيدة لأغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المحتملة **Potential Cash Flows** الى المستثمرين والدائنين فى ضوء قيم وتوقيت وعدم التأكد المرتبط .

4- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى تزويد المستخدمين بمعلومات لاغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكسبية **Earning Power** للمنشأة .

5- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى عرض المعلومات المفيدة فى الرقابة علـى مقدرة الادارة **Judging Managements Ability** على استغلال موارد المنشأة بفعالية فى تحقيق الهدف الرئيسى للمنشأة .

6- أن هدف القوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات واقعية وتفسيرية **Factual and Interpretive** عن المعاملات والاحداث الاخرى التى تعتبر

مفـــيدة لاغــراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ويجب ان يتم الافصـــاح عـــن الافتراضـــات الاساسية القائمة المتعلقة بالامور التى تخضع للتفسير والتقييم والتنبؤ او التقدير .

7- أن الهـــدف يتمثل فى توفير بيان عن المركز المالى Statement of Financial Position مفـــيد لاغـــراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكســـبية للمنشــأة ، ذلك الايضاح يجب ان يوفر معلومات بخصوص معاملات المنشأة والاحداث الاخرى التى تعتبر جزء من دورات الارباح غير الكاملة ، ان القيم الجاريـــة يجـــب ان يـــتم التقرير عنها ايضا عندما تختلف بشكل جوهرى عن الـــتكلفة التاريخـــية ، كمـــا ان الاصول والالتزامات يجب ان يتم تصنيفها فى مجموعـــات او يتم فصلها عن عدم التأكد النسبى لتقيم وتوقيت التحقق المتوقع او التصفية .

8- أن الهـــدف يتمثل فى توفير ايضاح عن الارباح الدورية Statement of Period earnings المفـــيدة لاغراض التنبؤ وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ان صـــافى نتـــيجة دورات الارباح التامة وانشطة المنشأة التى تؤدى الى تقدم يمكن الاعتراف به تجاه اتمام الدورات غير الكاملة يجب ان يتم التقرير عنها، ان التغيرات فى القيم التى يتم عكسها فى ايضاحات متعاقبة من المركز المالى يجب ان يتم التقرير عنها أيضا ، ولكن على نحو منفصل حيث انها تختلف فى ضوء التأكد من تحققها .

9- ان الهدف من القوائم المالية تتمثل فى توفير معلومات مفيدة لاغراض العملـــية التنـــبؤية Predictive Process ، ان التنـــبؤات المالـــية Financial Forecasts يجـــب ان يتم توفيرها عندما سوف تعزز من امكانية الاعتماد على تنبؤات المستخدمين .

10- ان الهدف يتمثل فى توفير ايضاح عن الانشطة المالية Statement of Financial Activities النافعة لاغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ذلك الايضاح يجب ان يقرر بصفة رئيسية عن الجوانب الواقعية لمعاملات المنشأة التى لها او يتوقع ان يكون لها نتائج نقدية جوهرية، ذلك الايضاح يجب ان يقرر ايضا عن البيانات التى تتطلب حكم شخصى قليل وتفسير عن طريق المعد .

11- أن هدف القوائم المالية يتمثل بالنسبة للمنظمات الحكومية او تلك التى لا تهدف الى تحقيق الربح فى توفير معلومات مفيدة لتقييم فعالية ادارة الموارد فى تحقيق اهداف المنظمة ، ويجب ان يتم تحديد مقاييس الاداء كميا فى صورة غايات محددة .

12- أن هدف القوائم المالية يتمثل فى التقرير عن انشطة المنشأة المؤثرة على المجتمع Activities of The Enterprise Affecting Society التى يمكن ان يتم تحديدها ووصفها او قياسها ، والتى تعتبر ذات اهمية لدور المنشأة فى البيئة الاجتماعية .

ان تقرير تروبلود أيضا قدم سبعة خصائص نوعية يجب ان تتسم بها معلومات القوائم المالية من اجل اشباع احتياجات المستخدم على النحو التالى :-

1- الملائمة والاهمية النسبية Relevance and Materiality .

2- الجوهر بدلا من الشكل Substance rather Than Form .

3- امكانية الاعتماد والمصداقية Reliability .

4- التحرر من التحيز Free From Bais .

5- امكانية المقارنة Comparability .

6- الثبات **Consistency** .

7- امكانية الفهم **Understandability** .

ويمكن ترتيب الاهداف الأثنى عشر ترتيبا هرميا فى ستة مستويات :

1- ويشـــمل الهـــدف الاساسى (رقم 1) ، او الهدف العام للقوائم والتقارير المالية وهو اتخاذ القرارات على اختلاف انواعها .

2- ويشـــمل أربعـــة أهـــداف (الأرقـــام 2،3،11،12) ، وهى تحدد أهداف المستخدمين الأساسيين واحتياجاتهم المختلفة للمعلومات المحاسبية .

3- ويشـــمل الهدفين (الأرقام 4،5) ، يحددان المقدرة الكسبية للمشروع اى القـــدرة علـــى تحقـــيق الدخل ومقدرة الإدارة ، اى المساءلة وتقييم اداء الادارة ، ويحـــدد هـــذا المستوى بالتالى نوع المعلومات المطلوبة لمقابلة احتياجات مستخدمى القوائم المالية .

4- ويشـــمل هدفا واحدا (رقم 6) ، يحدد طبيعة وخصائص المعلومات التى يحـــتاج اليها المستخدمون كمعلومات واقعية او تفسيرية للأحداث الفعلية فى القوائم المالية .

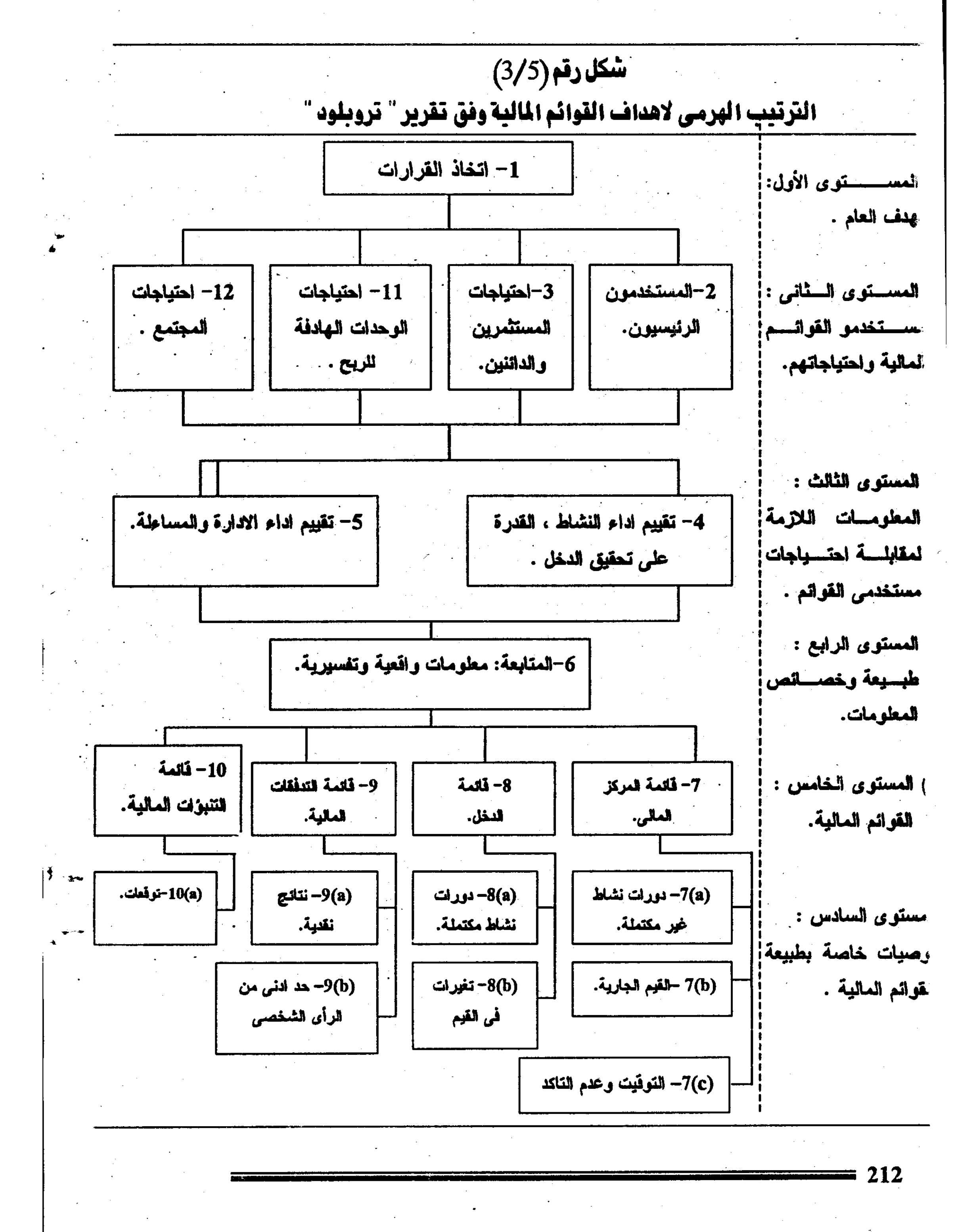
5- ويشـــمل اهـــداف (الأرقـــام 7،8،9،10) ، وهى تصف القوائم المالية المطلوبة تلبية للهدف رقم 6 ، اى القوائم اللازمة لتوفير المعلومات التى يحتاج اليها المستخدمون الرئيسيون .

6- لا يشمل أية اهداف وانما عبارة عن عدد من التوصيات المتعلقة بطبيعة القـــوائم المـــالـــية الـــواردة فى المســـتوى الخامس للأهداف السابقة (الأرقام 7،8،9،10) .

ويـــأخذ الترتيب الهرمى انطلاقا من المستويات الستة السابقة الشكل التالى رقم (3/5) .

شكل رقم (3/5)

الترتيب الهرمى لاهداف القوائم المالية وفق تقرير " تروبلود "



ردود الفعل على تقرير تروبلود :

أثـــار تقرير تروبلود حول اهداف التقارير المالية ردود فعل واسعة ، ولقد اصـــبح الأســـاس الذى بنيت عليه العديد من الدراسات اللاحقة ، أهمها تقرير الشـــركات The Corporate Report الصادر عن لجنة توصية معايير المحاسب ASSC عـــام 1975 ، وكذلـــك البيانين رقم 1 ورقم 4 الصادرين عن مجلس معايـــير المحاســـبة المالية FASB عام 1978 و 1980 حول اهداف التقارير الماليـــة فـــى الوحدات الهادفة الى تحقيق الارباح وفى الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الارباح .

بـــيان مفاهـــيم مجلس معايير المحاسبة رقم (1) بعنوان اهداف التقرير المـــالى Objectives of Financial Reporting عـــن طريق منشأة الاعمال الصادر فى نوفمبر عام 1978 .

بعد دراسة تقرير لجنة تروبلود وردود الفعل لمذكرة المناقشة عن التقرير، اصـــدر مجلس معايير المحاسبة المالية استثبيت اختبارية عن اهادف القوائم الماليـــة لمنشآت الاعمال فى عام 1976 ، وبعد مرور 10 سنوات قام المجلس باصـــدار إيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) ، وهو لم يكن مقصورا على محتويات القوائم المالية ، وقد نصت الفقرة رقم (39) من الايضاح على مايلى :-

" أن الـــتقرير المالى لا يتضمن قوائم مالية فقط وإنما ايضا وسائل أخرى للاعـــلام بالمعلومـــات التى ترتبط على نحو مباشر او غير مباشر بالمعلومات المقدمـــة عـــن طـــريق الـــنظام المحاســـبى والتى تعنى معلومات عن موارد والتزامات وارباح المنشأة "

وقـــد اســـفر ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) عن تحديد الاهداف التالية :-

ان الـــتقرير المـــالى يجـــب ان يوفـــر المعلومات التى تعتبر مفيدة سواء للمســـتثمرين والدائنيـــن الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة فى مجال الاستثمار او الائتمان أو اى قرارات اخرى مماثلة .

كمـــا يجـــب أن تكـــون المعلومات شاملة لهذا لأن الذين يكون لديهم فهم معقـــول بالاعمال والانشطة الاقتصادية والذين يرغبون فى دراسة المعلومات باهتمام واجتهاد معتدل .

أن الـــتقرير المالى يجب ان يوفر معلومات لمساعدة المستخدمين والدائنين الحالييـــن والمحتملين والمستخدمين الآخرين فى تقييم قيم وتوقيت وعدم التأكد المرتـــبط بالمتحصـــلات النقدية المستقبلية من التوزيعات او الفوائد أو الدخول مـــن بـــيع واسترداد واستحقاق الاوراق المالية او القروض ، أن توقعات تلك المتحصلات النقدية تتأثر بقدرة المنشأة على توليد نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها عـــندما تســـتحق واحتـــياجاتها التشغيلية النقدية الأخرى لاعادة استثمارها فى الاعمال ولدفع توزيعات نقدية ، وقد تتأثر أيضا عن طريق مدارك المستثمرين والدائنيـــن بصـــفة عامة عن القدرة التى تؤثر بها على الاسعار السوقية لأسهم المنشـــأة ، ولذلـــك فـــإن الـــتقرير المـــالى يجب أن يوفر معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين و المستخدمين الآخرين فى تقييم قيم وتوقيت وعدم التأكد بالتدفقات النقدية الصافية المتوقعة بالمنشأة ذات الصلة (الفقرة رقم 37) .

أن الـــتقرير المـــالى يجـــب ان يوفـــر معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشـــأة، والالـــتزامات المســـتحقة عليها (التزامات المنشأة الخاصة بتحويل

مـوارد لمنشـآت اخـرى وحقـوق المـلاك) ، وأثار المعاملات والاحداث والظروف التى تغير الموارد والالتزامات على (الفقرة رقم 40) لتلك الموارد.

أن الـتقرير المالى يجب أن يوفر معلومات عن الأداء المالى للمنشأة أثناء الفـترة ، وغالـبا مـا يستخدم المستثمرون والدائنون معلومات عن الماضى للمسـاعدة فـى تقييم توقعات المنشأة ، لذلك فإنه على الرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستخدمين والدائنين عن الاداء المستقبلى للشـركة ، فإن تلك التوقعات تتأسس بصفة اكثر شيوعا على الاقل جزئيا على تقييم الاداء السابق للمنشاة (فقرة رقم 42) .

أن التركـيز الرئيسـى للتقرير المالى يتمثل فى المعلومات المرتبطة بأداء الشركة المقدم عن طريق مقاييس الارباح ومكوناتها (فقرة رقم 43) .

أن التقرير المالى يجب أن يوفر معلومات عن كيف تحصل وتنفق المنشاة علـى الـنقدية ، وعن اقتراضها وسدادها للاموال المقترضة ، وعن معاملات رأس مالها متضمنة التوزيعات النقدية والتوزيعات الاخرى لموارد المنشأة الى ملاكهـا ، وعن العوامل الاخرى التى قد تؤثر على سيولة المنشأة او تعـثرها (الفقرة رقم 49) .

أن الـتقرير المـالى يجب ان يوفر المعلومات التى تعتبر مفيدة للمديرين والمسـئولين فـى الادارة العليا عن اتخاذ القرارات لمصلحة الملاك (الفقرة رقم 52).

باختصـار فـإن تلك الاهداف الرئيسية يمكن اعادة صياغتها على النحو التالى :-

1- توفير المعلومات التى تعتبر مفيدة للمستثمرين والدائنين والاطراف الاخرى فى اتخاذ قرارات رشيدة .

2- مساعدة المستثمرين والدائنين فى تقييم صافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المرتبطة بالقيم او التوقيت وعدم التأكد .

3- تحديد موارد المنشأة (الأصول) والالتزامات المقابلة لتلك الموارد وسواء أكانت خاصة بالدائنين (الخصوم) أو الملاك (حقوق الملكية) .

4- إظهار كيف تحصل المنشأة على الموارد وكيف تقوم باستخدامها واستغلالها .

5- توفير معلومات عن اداء المنشاة وأرباحها المحتملة .

أن الاهداف أرقام 3،4،5 يتم تحقيقها مباشرة عن طريق استخدام تلك القوائم المالية والتقارير الاخرى مأخوذة معا كوحدة واحدة .

عموما فإن مقترحات لجنة تروبلود قد تم تفسيرها لتعنى (تم تأكيد ذلك الانطباع عن طريق التعبير العام لبعض اعضاء اللجنة) ، أن معدى ذلك التقرير قد دافعوا عن العائد من المحاسبة على الأساس النقدى **Cash Accounting** ذلك الانطباع تم تصحيحه عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية فى ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) عن طريق اختيار المحاسبة على اساس الاستحقاق بشكل حازم كأساس للتقرير المالى ، ومع ذلك فإن محاسبة التدفقات النقدية **Cash Flow Accounting** تعتبر مفهوم مختلف للمحاسبة والتقرير ، وقد قام المجلس بتبنى اساس الاستحقاق إلا أنه رفض أساس التخصيص **Allocation Basis** المحاسبى ، وربما أساء بعض الاعضاء أخذ محاسبة التدفقات النقدية كأساس للمحاسبة على الأساس النقدى .

بالإضـــافة الـــى ذلـــك فقد القى إيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الضوء على ما يلى : -

1- أن الـــتقرير المالى لا يعتبر غاية فى حد ذاته ، ولكن الهدف منه يتمثل فـــى توفـــير المعلومـــات الـــتى تعتبر مفيدة فى اتخاذ قرارات الاعمال والقرارات الاقتصادية.

2- أن اهـــداف التقرير المالى لا تعتبر ثابتة او غير قابلة للتغير ، حيث انها تـــتأثر بالبيـــئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التى يتم فى ضوئها إعداد التقرير المالى .

3- أن أهـــداف التقرير المالى تتأثر أيضا بخصائص وحدود نوع المعلومات التى يمكن أن يوفرها ذلك التقرير المالى .

4- أن أهـــداف التقرير المالى فى ذلك الايضاح تتمثل فى تلك الاهداف ذات الغرض العام التى يوفرها التقرير المالى الخارجى لمنشأت الاعمال .

5- أن مصـــطلحات المستثمر والدائن قد استخدمت على نطاق واسع ولم يتم تطبـــيقها فقط على هؤلاء الذين لديهم أو يتوقع أن يكون لديهم التزامات مستحقة على إدارة المنشأة ، وانما أيضا على هؤلاء الذين ينصحونهم أو يمثلونهم .

6- علـــى الـــرغم مـــن ان قـــرارات الاســـتثمار والائتمان تعكس توقعات المســـتثمرين والدائنيـــن بخصـــوص الاداء المستقبلى للمنشأة ، مثل تلك الـــتوقعات تتأسس بشكل شائع على الاقل جزئيا بناء على تقييمات الاداء السابق للمنشأة .

7- أن التركيز الرئيسى للتقرير المالى يتمثل فى المعلومات الخاصة بالارباح ومكوناتها .

8- أن المعلومات الخاصة بأرباح المنشأة التى تتناسب مع محاسبة الاستحقاق توفر بصفة عامة مؤشر افضل للقدرة الحالية والمستمرة للمنشأة على توليد تدفقات نقدية مفضلة ، وليس معلومات مقصورة على الاثار المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية .

9- أن التقرير المالى يتوقع أن يوفر معلومات عن الاداء المالى للمنشأة أثناء الفترة ، وعن كيف تقوم إدارة المنشأة بالاضطلاع بمسئوليتها الوكالية تجاه الملاك .

10- أن المحاسبة المالية لا يتم تصميمها لقياس قيمة منشأة الاعمال بشكل مباشر ، ولكن المعلومات التى توفرها قد تكون ذات فائدة لهؤلاء الذين يرغبون فى تقدير قيمتها .

11- أن المستثمرين والدائنين والاطراف الاخرى قد تستخدم الارباح والمعلومات المقرر عنها عن عناصر القوائم المالية بطرق متعددة لتقييم توقعات التدفقات النقدية ، فقد يرغبون على سبيل المثال فى تقييم اداء الادارة وتقدير القدرة الكسبية والتنبؤ بالارباح المستقبلية وتقييم المخاطر للتأكيد أو تغيير أو رفض تنبؤات أو تقييمات معينة على الرغم من التقرير المالى يجب ان يوفر المعلومات الاساسية لمساعدتهم، فإن المستخدمين قد يقومون بانفسهم بعمل التقييم والتقدير والتنبؤ والتقديم والتاكيد أو التغيير أو الرفض .

12- تعــرف الادارة المــزيد عــن المنشأة وامورها أكثر من المستثمرين والدائنين أو الاطراف الخارجية الاخرى ، وتبعا لذلك فإن الكثير منهم غالــبا مايزيدون من نفعية المعلومات المالية عن طريق تحديد أحداث وظروف معينة وشرح آثارها المالية على المنشأة .

ايضـــاح مفاهـــيم المحاســـبة المالية رقم (4) الصادر عن طريق مجلس معايـــير المحاســـبة المالـــية بعنوان اهداف التقرير المالى لتنظيمات بخلاف منشأة الاعمال Objectives of Finanical الصادرة فى ديسمبر عام 1980 .

أن التنظيمات بخلاف منشأت الاعمال تتسم بثلاثة خصائص هى : -

a- جــزء جوهرى من مواردها يأتى من أشخاص يتوقعون عدم سدادها أو الحصول على عوائد اقتصادية تتناسب مع الموارد المقدمة .

b- أن أغراض التشغيل لا يكون لها حافز للربح .

c- الا يكون هناك مصالح ملكية محددة قابلة للتحويل .

أن تنظــيمات بخــلاف منشــأت الاعمال تتضمن المستشفيات والجامعات والكلــيات وهيــئات الصحة والمصالح العامة والكنائس والمساجد ، اى بعبارة أخرى تلك التنظيات غير الهادفة للربح أو التنظيمات الاهلية ، وبالطبع يستبعد منها المستشفيات والكليات والنوادى المملوكة للمستثمرين ذات مصالح الملكية القابلة للتحويل وشركات التامين والتى توفر توزيعات أرباح وعوائد اقتصادية مباشرة لملاكها ومساهميها .

أن مســتخدمى التقارير المالية للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال يجب أن توفر المعلومات التى تعتبر مفيدة لمقدمى الموارد الحاليين والمحتملين

والمســتخدمين الاخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة عن تخصيص الموارد لتلك التنظيمات .

أن مســتخدمى التقارير المالية للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال تتضمن دافعى الضرائب ومقدمى التبرعات والمنح ، والمقرضين ، والموردين والدائنين ، والمديرين والمحللين الماليين ، والسماسرة ، والمكتتبين.

أن اهــداف تلــك التنظــيمات تتمثل فى اهداف عامة وخاصة على النحو التالى :-

1- الاهداف العامة General

أن الــتقرير المالى عن طريق التنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال يجب ان يوفر المعلومات التى تعتبر مفيدة لمقدمى الموارد الحاليين والمحتملين والمســتخدمين الاخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة عن تخصيص الموارد لتلك التنظيمات .

2- الاهداف الخاصة Specified

تتمثل الأهداف الخاصة فى توفير معلومات مفيدة : -

1- لمســاعدة المســتخدمين فــى تقييم الخدمات التى توزفرها تلك التنظيمات ومدى مقدرتها على الاستمرار فى توفير تلك الخدمات .

2- لتقيــيم كــيف يضــطلع المديرون بمسئولياتهم الوكالية والجوانب الاخرى لأدائهم .

3- عن الموارد الاقتصادية والالتزامات وصافى موارد التنظيم .

4- عن اداء التنظيم .

5- عن قيم وانواع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للموارد .

6- عن كيف يحصل وينفق التنظيم النقدية والموارد السائلة الاخرى .

أن تلــك الاهداف قد ترتب عليها أن تعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية ان متطلــب القوائــم المالية الاساسية مع الايضاحات المتممة وشهادة المراجع علــى انها نوع من المعلومات التى تفى بتلك الأهداف ، وأنه ليس هناك حاجة لــتطوير أطار فكرى مستقل للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال ، كما أن محــتويات القوائــم المالية الاساسية وايضاحاتها المتممة ستظل أيضا نفس الشئ .

وبالــنظر الــى اوجــه التشابه والتماثل فى الاهداف والمعالجة المحاسبية والجوانــب الاخرى ، فإن أيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم 4 قد تم تعديله عــن طــريق مجلــس معايير المحاسبة المالية ، ان كافة المتطلبات المرتبطة باهداف التنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال سوف يتم ارشادها بايضاح مفاهيم المحاسبة رقم (1) .

3- تقرير الشركات بلندن عام 1975 The Corporate Report London

أن لبريطانــيا العظمــى نظــرة جديدة عند تحديد اهداف الشركة ، حيث نشرت لجنة توحيد المعايير المحاسبية ASSC التى كونت من مجمع المحاسبين القانونين بانجلترا وويلز **Institute of Chartered Accountants In England and Walles (ICAEW)** تقرير عن الشــركات كورقة للمناقشــة لاستعراض مجموعــة المســتخدمين وأهــداف وطرق التقرير المالى الحديثة فى المملكة المتحدة .

أن غــرض تلــك الدراســة التى تم الاضطلاع بها عن طريق أحد عشر عضــو مــن مجموعــة العمل تتمثل فى اعادة فحص نطاق واهداف التقارير المالــية المنشورة فى ضوء الاحتياجات والظروف الحديثة ، ولتحديد المبادئ المحاســبية العامــة للوحــدات الاقتصــادات بكافــة انواعها ولكن على وجه الخصــوص منشــآت الاعمال ، ولاغراض تحديد مجموعة من مفاهيم العمل كأســاس للــتقرير المالى ، ولاغراض تحديد الاشخاص أو المجموعات الذين يجــب ان يتم تقديم التقارير المالية المنشورة اليهم ، ولاغراض دراسة الوسائل الاكــثر مناسبة لقياس والتقرير عن المركز المالى والاداء والتوقعات الخاصة بالاغراض المقررة للاشخاص المحددين بعالية .

أن الفلسفة الاساسية للتقرير قد تمثلت فى ان القوائم المالية يجب ان تكون ملائمــة لاســتخدامها المتوقع عن طريق المستخدمين المحتملين ، بمعنى انها يجب ان تحاول ان تشبع احتياجات مستخدميها من المعلومات ، أن التقرير قد حــدد المسئولية الخاصة بالتقرير للوحدة الاقتصادية التى لها أثر على المجتمع مــن خــلال انشطتها ، وقد حددت بشكل إضافى المستخدمين على انهم هؤلاء الذين لديهم حق معقول فى المعلومات والذين لهم احتياجات معلوماتية يجب ان يــتم الاعــتراف بهــا عن طريق تقاريرالشركة ، وللوفاء بالاهداف الاساسية للتقارير السنوية المقررة فى ضوء الفلسفة الاساسية فإن هناك سبعة خصائص مفضــلة لــتقرير الشــركة تم ذكرها هى الملائمة وامكانية الفهم والمصداقية والاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب وامكانية المقارنة .

أن تقريــر الشــركة قد رفض الافتراض الخاص بأن القوائم المالية ذات الغرض العام يمكن ان تفى باحتياجات كافة المجموعات المستخدمة للمعلومات، وقد اقترحت وجود حاجة للقوائم الاضافية التالية :-

1- قائمة القيمة المضافة **Statement of Value Added**

وهـــى تعد لاغراض اظهار كيف تم انتاتج الثروة ، وكيف ثم توزيعها بين العاملين ومقدمى رأس المال وإعادة استثمارها لأغراض الاحتفاظ والتوسع .

2- تقرير العاملين **An Employee Report**

يـــتعامل ذلـــك الـــتقرير مـــع حجـــم وتكوين قوة العمل والكفاءة والانتاج والعلاقات الصناعية والعوائد المكتسبة والسياسات الشخصية ومالى ذلك .

3- قائمة معاملات الاموال مع الحكومة

A Statement of Money Exchanges With Government

وهـــى تظهر ضرائب المبيعات ، وضرائب ارباح الشركات ، والاسعار ، والاتـــاوات و الضرائب الاخرى المدفوعة للحكومة ، بمعنى اظهار العلاقات المالية بين الشركة والحكومة .

4- قائمة المعاملات بالعملة الاجنبية

A Statement Of Transactions In Foreign Currency

وهـــى تظهـــر الامـــوال المقترضة عبر المحيطات وسدادها والتوزيعات المستلمة والمدفوعة عن طريق الحكومة للبلاد الاخرى .

5- قائمة التدفقات المستقبلية **A Statement Of Corporate Objectives**

وهى تبين التنبوات بالارباح بالاضافة الى توقعات التوظيف والاستثمار .

6- قائمة أهداف الشركة **A Statement Of Corportate Objectives**

وهى توضح سياسة واستراتيجيات الادارة .

أن الـــتقرير يثـــير الإنتـــباه الـــى مفهـــوم المحاسبة الاجتماعية **Social Accounting** ، كمـــا يمثل بذل محاولة للتحرك نحو ذلك الاتجاه ، أن التقرير قد رفض – بعد تقييم أسس القياس فى ضوء أمكانية القبول و المنفعة النظرية

والقابلـــية العملية – استخدام التكلفة التاريخية لصالح القيم الحالية (على سبيل المثال محاسبة التضخم) .

وقـــد تم وضع تاكيد أكبر فى الولايات المتحدة على المستثمرين والدائنين فـــى حيـــن يـــتم أعطـــاء تركـــيز أكبر فى المملكة المتحدة على كافة انواع المستخدمين ، أن التاكيد فى المملكة المتحدة طبقا لذلك التقرير يتم وضعه على إمكانـــية المســـاءلة المحاســـبية للوحـــدات الاقتصادية ، وتنشأ تلك المساءلة المحاســـبية من الدور الاجتماعى للوحدة الاقتصادية وليس فقط من المتطلبات القانونية ، وينص التقرير على مايلى : -

" مـــثل تلـــك التنظيمات التى توجد فى ظل قناعة عامة بالمجتمع قدم اليها مزايا قانونية وعملية خاصة ، وهى تتنافس للحصول على موارد القوة العاملة والمـــواد والطاقـــة ، كما انها تقدم باستهخدام المجتمع الذى يمتلك أصول مثل السكك الحديدية والموانى " .

وقـــد تـــم المطالـــبة فى الولايات المتحدة الامريكية بان القيام باحتياجات المســـتثمرين والدائنين بالمعلومات سوف تحمى اتوماتيكيا مصالح المستخدمين الاخريـــن ، أن ايضـــاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) قد تحركت سابقا فى اتجـــاه حمايـــة مصـــالح المســـتخدمين الاخريـــن عن طريق أضافة الكميات والمستخدمين الاخرين . (ينظر الفقرة رقم 34) .

وفـــى الحقـــيقة فإن الولايات المتحدة فى العقد الماضى قد تحركت بشكل ثابـــت نحـــو مفهوم المحاسبة الاجتماعية ، ومن ثم فإن الايضاحات الاضافية المطلوبة فى تقرير الشركة (والذى يحمل رقمى 3،4) قد تم آخذة فى الحسبان فـــى خطاب رئيس مجلس الإدارة ، وفى كثير من البلدان تقوم بعض الشركات

الكبـــيرة بالافصاح عن سياساتها المحاسبية وبرامجها الاجتماعية وقوائم الدخل الاجتماعى وميزانياتها العمومية الاجتماعية فى القوائم المالية السنوية .

وخـــتاما فعلــى الرغم من إدراك أن مقارنة النتائج والتوصيات الأساسية لــتقرير الشركة وتقرير تروبلود لا يمكن أن يتم إجرائها بدون دراسات البيئات الاقتصـــادية والسياسية المختلفة في بريطانيا والولايات المتحدة ، إلا أن هناك إحســـاس بـــان البلديـــن قـــد اقتربا تماما تجاه الإفصاح عن الأثر الاقتصادي والاجتماعـــي لأنشـــطة المنشـــأة للمستثمرين والأطراف الأخرى (على سبيل المثال العاملين والمجتمع والدائنين والعملاء . .) .

تقرير ستامب في كندا عام 1980 The Stamp Report in Canada

نشـــر ذلـــك الـــتقرير الـــذي يمثل تقريرا عن الشركة وتطوره المستقبلي والصادر عن طريق **Edward Stamp** في يونيو عام 1980 عن طريق المجمع الكـــندى للمحاســـبين القانونيين **The Canadian Institute Of Chartered Accountants (CICA)** ، وقد نص التقـــرير على تحديد الأهداف الرئيســـية التالية :-

1- يتمـــثل أحـــد الأهداف الرئيسية التقارير المالية المنشورة للشركة في توفـــير عملـــية محاســـبية عن طريق الشركة لكلا من المستثمرين من حقوق الملكية وحقوق الدائنين ليس فقط لممارسة الإدارة لوظيفتها الوكالية الإشرافية، وإنمـــا أيضـــا لنجاحها في تحقيق هدف توفير أداء اقتصادى مقنع عن طريق المنشأة والحفاظ عليه في ظل موقف مالى قوى وصحى .

باختصــار فإن الهدف الهام للتقرير المالي يتمثل في توفير معلومات مفيدة لكافــة المستخدمين المرتقبين لمثل تلك المعلومات في شكل وإطار زمني يتسم بالملائمة لاحتياجاتها المتعددة .

2- يعتبر أحد أهداف التقرير المالي توفير تلك المعلومات في شكل معين مــن شانه تدنيه عدم التأكد المحيط بصحة المعلومات ، ولتمكين المستخدم من القيام بتقييم المخاطر المرتبطة بالمنشأة .

3- لذلــك مــن الضرورى أن تكون المعايير الحاكمة للتقرير المالى ذات نطاق متسع للابتكار والتطور كتحسينات تصدح ذات أهمية وجدوى .

4- أن أهــداف الــتقرير المــالى يجــب أن تؤخذ على أنها موجهة نحو احتــياجات المستخدمين الذين لديهم استطاعه على فهم مجموعة كاملة (وهى فنــية معقــدة بالضرورة) من القوائم المالية أو بشكل بديل باحتياجات الخبراء الذين سوف يطلب منهم نصيحتهم عن طريق مستخدمين غير فنيين .

ولا شك أن تلك الأهداف تهتم بالمساءلة المحاسبية وعدم التأكد والمخاطر والتغيير والتحديد والتعقيد والمستخدمين غير الفنيين على التوالى .

وقــد عــبر التقرير عن الرأي الخاص بان الإطار الفكرى لمجلس معايير المحاســبة المالــية يعتبر غير ملائما لكندا بسبب الاختلافات البيئية والتاريخية والسياســية والقانونــية بين البلدين ، أن تقرير الشركات بلندن عام 1975 قد عــبر أيضــا عــن وجهــات نظر مماثلة ، وبسبب المفهوم الواسع للمساءلة المحاســبية فــى كندا فإن مدى المستخدمين يعتبر أيضا واسعا أن المستخدمين بكــندا تتضمن المساهمين الحاليين والمحتملين والدائنين فى الأجل الطويل أو القصــير والمحلليــن الماليين والمستشارين الذين يخدمون الفئات المشار إليها

بعالـــية والعامليـــن والعمـــلاء السابقين والحاليين والمحتملين والمديرين غير التنفيذيين الحاليين والمحتملين والموردين ومجموعات الصناعة الحالية ونقابات العمـــال وإدارات ووزارات الحكومـــة والجمهور والهيئات القانونية والشركات الأخـــرى سواء على المستوى المحلى أو الاجنبى وواضعي المعايير والباحثين الأكاديميين .

أن الأنـــواع التالـــية لاحتياجات المستخدم تتمثل في :- تقييم الأداء وتقييم جـــودة الإدارة ، وتقديـــر التوقعات المستقبلية ، وتقييم موارد القوة والاستقرار المـــالى ، وتقيـــيم الســـيولة واليســـر المالى ، وعدم التأكد ، والمساعدة على تخصـــيص الموارد وعمل المقارنات ، وعمل قرارات التقييم ، وتقييم إمكانية التكـــيف ، وتحديـــد الالـــتزام بالقوانيـــن والتشريعات ، وتقييم مدى المساهمة للمجتمع .

وبهـــدف أختـــبار مـــا إذا كانـــت القوائم المالية المنشورة تفي باحتياجات المســـتخدمين وأهداف التقرير المالى ، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تفـــي بالمعايير التالية : الموضوعية ، وإمكانية المقارنة ، الإفصاح الكامل والتحرر من التحيز والتوحيد والأهمية النسبية وفعالية التكلفة والعائد والمرونة والاتساق والتحفظ .

وقـــد انتقد المدخل الفكرى لمجلس معايير المحاسبة المالية على أساس أنه يتضمن معايير تتسم بأنها ضيقة جدا في النطاق ، كما أنه يتعلق بصفة رئيسية بالمســـتثمرين ، كمـــا أن الإطـــار النظرى الفكرى الكندى مايزال في مراحل الـــتطور ، وهـــو يـــتعلق بالاحتياجات المعقولة للمستخدمين المعنيين بالتقارير المالية .

أن تقرير ستامب قد تم النظر إليها عن طريق البعض على أنه مكلفا تماما عند التطبيق .

وقـد تم مناقشة الأهداف المحددة عن طريق مجلس مبادئ المحاسبة سابقا ولجـنة تـروبلود المكونـة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية وتقرير الشـركة وتقريـر ستامب ، وقد تم النص بوضوح عن طريق مجلس معايير المحاسـبة المالـية علـى أن الأهداف تعتبر غير واضحة ، حيث تتأثر بالبيئة الاقتصـادية والقانونـية والسياسية والاجتماعية والتي يعد فى ضوئها التقرير المـالى ، ولذلـك يستنتج أن كل بلد سوف يتعين عليه تشكيل أهدافه الخاصة اعتمادا على البيئة السائدة هناك .

3/3 مصادرات أو فروض المحاسبة The Accounting Postulates

تمـثل المصـادرات **Postulates** المحاسـبية افتراضـات أساسية **Basic Assumptions** أو فـروض رئيسـية **Fundamental Propositions** تـتعلق بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يجب أن تعمل خلالها المحاسبة.

وعمومـا فـإن مصطلح **Hypothesis (Postulates)** يتوافق مع البحوث التجريبـية ، ويقصـد به التكهن بالحلول الممكنة لأمور معينة ، ثم التحقق من صحة تلك الحلول المفترضة عن طريق التجريب **Experimentation** ، بحيث يتم إثبات صحتها مما يجعلها تصلح لإجراءات التطبيق العملي .

ان دورة وضع الفرض والتحقق من صحته تمر بأربع خطوات هي : –

(a) مرحلة ملاحظة مشكلة معينة وطرح تساؤلات حولها ، (b) مرحلة وضع الفـرض الذي يمثل الرد على التساؤلات المطروحة حول تلك المشكلة ، (c) مرحلة استنباط نتائج ناجمة عن وصف ذلك الفرض ، (d) مرحلة اختيار تلك

الاســتنتاجات بإخضاعها للملاحظة والمشاهدة والتجريب . من هنا يمكن القول بــان وضـــع الفرض يتم عن طريق المزج بين منهجي الاستقراء والاستنباط Induction and Deduction Approach ، حيث يتم ملاحظة الظاهرة المادية قــبل وضع الفرض ، ثم يتم التكهن بفرض معين يمثل حل افتراضي للمشكلة موضوع الملاحظة ، ثم استنباط بعض النتائج المرتبطة بذلك الفرض المقترح وفــق ذلك يتم اختيار مدى صحة تلك الاستنتاجات ، وتتسم الفروض الأساسية المرتــبطة بأدبيات المحاسبة بان غالبيتها لا تسفرعن إحكام مطلقة ، حيث أن الغالبية من الحالات تقدم فروضا ذات درجات محددة من الثقة ، وتكون مهمة عملــية الاختــيار فى تحديد تلك الدرجات والمستويات من الثقة ذات الصلة ، وبصفة عامة توجد عدة فروض أساسية للمحاسبة لعمل أبرزها مايلى : -

(1) فرض الشخصية المعنوية Entity ، (2) فرض الاستمرارية Going Concern ، (3) فــرض وحـــدة القــياس النقدي (الوحدة النقدية) Monetary Unit ، (4) بالإضافة إلى فرض الفترة المحاسبية أو الدورية Accounting Period.

1- فرض الوحدة أو الشخصية المعنوية Entity Postulate

أن الغــرض الأساســي لأي وحـــدة اقتصادية معينة أو مستقلة يعتمد - لأغراض القياس المحاسبى - أن تتم المحاسبة عن تلك الوحدة المستقلة بشكل متمــيز ومستقل عن باقي الوحدات الأخرى المتماثلة أو أي أشخاص أخرى ، ففــي ظل ذلك الفرض فان الوحدة المحاسبية يتم فصلها عن ملاكها ، حيث لا يــتم تضــمين الأنشطة الخاصة بهؤلاء الملاك في القياسات المحاسبية لأنشطة أعمال الوحدة ذاتها .

أن الأهمـــية الخاصـــة بذلك المفهوم تتركز في تحديد مجال المصلحة أو الاهـــتمام ، بحيث يتم تصنيف الأنشطة الممكنة والخواص المرتبطة بها بهدف اختيارها للتضمين فى التقارير المالية ، فذلك الفرض أذن يحدد مجال الاهتمام المحاســبى ويحدد عدد الموضوعات والأحداث التي يتعين تضمينها في القوائم والــتقارير المالية ، فالعمليات المتعلقة بأنشطة المشروع هي التي يجب أن يتم الــتقرير عــنها ، ومــن هنا فإن ذلك الفرض يمكن من التمييز بين العمليات الشخصــية وعملــيات المشــروع الخاصة به ، ويتم تطبيق ذلك الفرض في المنشــآت أيــا كــان شكلها القانوني سواء أكانت ذات ملكية فردية أو متعددة المــلاك أو منشــآت مساهمة ذات شخصية اعتبارية ، وهناك مدخلين لتحديد الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية المحاسبية هي : –

a– المدخل الموجه للشركة **Firm – Oriented Approach** .

b– المدخل الموجه للمستخدم **User – Oriented Approach** .

ينطلق المدخل الأول من تعريف الوحدة الاقتصادية المسئولة عن الأنشطة الاقتصـــادية وعـــن الرقابة الإدارية عليها ، وطبقا لذلك فإن الوحدة المحاسبية تعـــرف علـــى أنها وحدة اقتصادية مسئولة عن الأنشطة الاقتصادية والرقابة الإداريـــة للوحـــدة ، مـــثل تلك الوحدة المحاسبية قد تكون أما منشأة فردية أو شـــركة تضامن أو شركة مساهمة أو منشأة موحدة ، وافضل مثال لتطبيق ذلك المدخـــل يتمـــثل فـــى دمـــج التقارير المرتبطة بوحدات مختلفة بين الشركات القابضـــة والشـــركات التابعة واعتبار المجموعة وحدة اقتصادية واحدة بغض الـــنظر عن تعددها واختلاف أشكالها القانونية ، وجهة النظر هذه قد تم التمسك بهـــا عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** ، أما في ظل المدخل الأخـــر فإن مصالح المستخدمين هي التي تكون محل اعتبار بدلا من الأنشطة

الاقتصـــادية والـــرقابة الإدارية لوحدة المشروع ، ويتمسك بوجهة النظر هذه جمعـــية المحاســـبة الأمريكـــية AAA ، وحيث ينطلق ذلك المدخل الثاني من المصـــالح الاقتصـــادية المخـــتلفة للمســـتخدمين بدلا من الأنشطة الاقتصادية والـــرقابة على الوحدة ، وهو بذلك يرسم حدود الوحدة المحاسبية والمعلومات التي يجب تضمينها في القوائم المالية .

وقـــد حـــددت لجنة الدراسة البحثية للمفاهيم والمعايير – عن مفهوم وحدة المشروع المنبثقة من الجمعية الأمريكية للمحاسبة – أن حدود مثل تلك الوحدة الاقتصادية قابلة للتحديد عن طريق :

a- تحديد الأشخاص أو المجموعة ذات المصلحة .

b- تحديد طبيعة مصلحة هؤلاء الأشخاص أو مصلحة تلك المجموعة .

فذلـــك المدخل يعتبر موجها نحو مصالح مستخدمى التقارير المالية ، كما انـــه يبرر التوسع في تقديم المعلومات المحاسبية لمواجهة الاحتياجات المتعددة لمخـــتلف المســـتخدمين ، وقـــد كان لذلك المدخل الواسع تأثيره الواضح على المحاســـبة والتقرير المالى ، حيث يمتد عبر حدود الوحدة الاقتصادية ليتضمن معلومات عن الأداء الاجتماعي للشركة والتلوث البيئي وقياس الموارد البشرية وتطوير المجتمع ، والسياسات المحاسبية للتقرير والتنبؤات المالية ، أن النطاق الجديـــد للمحاسبة يحاول أن يفي باحتياجات المعلومات للمستثمرين المحتملين والقائمين من المعلومات المحاسبية .

أن المدخـــل الـــذي يتعين اتباعه عموما يعتمد على أهداف التقارير المالية ومصالح مستخدمى المعلومات محل التقرير .

وقد أثار التطبيق العملي لفرض الشخصية المعنوية بعض الصعوبات التي يجـــب مراعاتها عندما لا تتطابق الشخصية المعنوية المحاسبية مع الشخصية

المعـــنوية القانونـــية – كمـــا هو الحال في محاسبة الفروع والأقسام ، كما قد تتضـــمن الوحـــدة المحاسبية الواحدة عدة شخصيات معنوية قانونية – كما هو الأمر في الشركات القابضة والشركات التابعة .

2– فرض الاستمرارية The Going Concern Postulate

يرتـــبط فـــرض اســـتمرارية المشروع بافتراض وجود شخصية معنوية مســـتقلة لحـــياته بشـــكل لا يرتبط بحياة ملاكه الطبيعيين ، ووفقا لذلك يتمثل افـــتراض الاســـتمرارية في أن المشروع لن يتم بيعه أو تصفيته في المستقبل القريب ولكن سوف يستمر في تنفيذ أهدافه التشغيلية بشكل مستقل ، وعلى ذلك فإن القوائم المالية لأحد الوحدات يتم إعدادها على افتراض أنها منشأة مستمرة – بمعنى استمرارية أنشطتها Going Concern ، وذلك يفسر أيضا سبب إطلاق مصطلح فرض الاستمرار Continuity Postulate ، وطبقا لذلك فإن الأصول الثابـــتة فـــي منشآت الأعمال تعرف بأنها تلك الأصول التي تساعد على تسيير وإدارة المشـــروع ولـــيس الغرض منها إعادة بيعها ، وذلك يفسر أن الأصول الثابـــتة تظهـــر فـــي الميزانـــية العمومية عند التكلفة الأصلية مطروحا منها مخصصـــات الإهـــلاك ، بينما فى ظل مدخل التصفية يتم تقييم الأصول على أســـاس صـــافى القـــيمة القابلـــة للتحقق Net Realizable Value (سعر البيع مطـــروحا مـــنه تكلفـــة الـــتخلص من الاصل) بدلا من تكلفة الاستحواذ عليه Acquisition Cost، وحيـــث تكـــون سياسات الاهلاك والاستنفاذ غير مبررة وصحيحة إلا إذا تم إفتراض بقاء المنشأة .

أن فـــرض الاستمرارية يشير إلى إحدى صيغتين أولهما أما انه لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل القريب المنظور ، وثانيها أن المشروع سيستمر

فـــي ممارســـة نشاطه العادي لمدة غير محدودة من الزمن ، تأسيسا على ذلك فـــإن هـــذا الافتراض يعكس توقعات كافة الأطراف المعنية بأمور المشروع ، وتمـــثل هذه التوقعات الحالة العادية أو الظرف العادي للمشروع ، وبناء على هـــذه التوقعات فإن القوائم المالية يجب أن تفهم بأنها محاولة مؤقتة أو مرحلية لتصـــوير الوضع المالى وتحديد نتائج الأعمال ، وبان هذه القوائم المالية معدة لـــدورة محاســـبية معيـــنة على أعتبار أنها تمثل حلقة تقرير من سلسلة حلقات ســـابقة ولاحقة ، وعلى مستخدم بيانات القوائم المالية أن يفسر هذه البيانات في ضـــوء فـــرض الاســـتمرارية ، أما إذا كان عمر المشروع محدودا – سواء لأسباب قانونية مثل انتهاء مدة حق الامتياز في الاستثمار أو لأسباب اقتصادية – فيجب استبعاد فرض استمرار المشروع واعتماد أسلوب تقويم يراعى الفترة الباقـــية مـــن عمـــر المشروع ويراعى طبيعة التصفية ، وما اذا كانت تعتبر تصـــفية تدريجـــية ضمن فترة زمنية معقولة إما أنها تصفية قسرية خلال فترة قصيرة الآجل نسبيا .

ولاشـــك أن اســـتمرار المشروع يعتبر حجر الزاوية في النظرية التقليدية للمحاسبة ، والتي فى ضوئها تعتمد نظرية المحاسبة على أساس مبدأ التكاليف التاريخية ، فاستنادا إلى هذا الفرض يعتبر أسلوب التقويم على أساس التكاليف التاريخية هو الأساس المناسب ، فالأصول الثابتة مقتناة لاستخدامها في النشاط العادي للمشروع طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها قبل انتهاء هذا العمـــر الإنتاجـــي ، لذلـــك تقوم هذه الأصول وتحدد استهلاكاتها على أساس التكلفة التاريخية ، كما أن المخزون السلعي يقوم بسعر التكلفة انسجاما مع هذا الفـــرض ، وإذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة يتم اعتماد القيمة الأدنى انسجاما مع مبدأ الحيطة والحذر .

أن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرار في اعتماد منهج التكلفة التاريخية هــو أن المشــروع مســتمر وأن الأخطــاء الــناتجة في عام من الأعوام يتم تعويضــها فــي الأعوام القادمة ، فإذا تم تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة الذي يقل كثيرا عن سعر السوق ، فإن هذا سيؤدى إلى تخفيض قيمة الربح في هــذا العام ، ولكن مخزون آخر المدة سوف يصبح مخزون أول المدة في العام التالــي - ويــؤدى بــدوره إلى زيادة أرباح العام القادم ، وكذلك فإن اعتماد التكلفة التاريخية في تسجيل قيم الأصول الثابتة وتحديد أعباء الاستهلاك يؤدى إلــى حدوث خطا في قياس الربح في عام من الأعوام ، وان هذه الأخطاء يتم تعويضــها أو تصــحيحها في السنة أو السنوات القادمة عند استبدال الأصول الجديدة بأصول قديمة ، ولكن على الرغم من صحة بعض هذه المقولات حول الــتعويض الذاتــي للأخطاء في الفترة الطويلة الآجل فإن أخطاء تجاهل أثار التضخم النقدي لايتم تصحيحها بالاستمرار في أعداد القوائم المالية وفق التكلفة التاريخــية فــى الفترة طويلة الأجل ، ويمكن القول بأن الأخطاء في التقارير الدوريــة في الفترة القصيرة الآجل قد تضر بمصالح كثير من مستخدمى هذه البــيانات ، لأن القياس المحاسبى بالاستناد إلى فرض استمرار المشروع يمثل تجمعــات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة ، والتي غالبا ما تكون بعيدة كــل البعد عن القيم الاقتصادية الحالية ولا تصلح بالتالي أساسا لاتخاذ قرارات اقتصــادية ســليمة ، وإذا كان المشروع مستمرا الى مالا نهاية فإن المساهمين أصــحاب المشــروع غــير مســتمرين ، فكل واحد منهم قد يبيع أسهمه في المشروع ، أي يتم تصفية المشروع بالنسبة لهذا المساهم بعينه ، وحتى يتمكن المساهم من بيع أسهمه بسعر عادل، لابد من الاعتماد على قيم اقتصادية حالية واقعية تدخل بياناتها في القوائم المالية لتحديد أسعار الأسهم بشكل واقعي .

بالإضافة إلى تبرير تطبيق منهج التكلفة التاريخية فإن فرض الاستمرارية يبرر أيضا تطبيق نظرية المنفعة **Benefit Theory** ، فالمنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلا – مثلا تدفقات الإيرادات والأرباح من الأصول الثابتة الملموسة أو من شهرة المحل – تتطلب كأساس لها فرض استمرار المشروع ، ولكن هذه المنافع المستقبلية تعانى بصورة عامة من عدم إمكانية تحديدها وفق أسس موضوعية ، الأمر الذي يقف في وجه استخدام نظرية المنفعة في التطبيقات المحاسبية العملية .

وتشير أدبيات المحاسبة إلى أن فرض استمرار المشروع يعتبر حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة ، حيث انه من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية .

فقد أكدت أدبيات المحاسبة على الموافقة على التفسير التقليدي السابق لفرض استمرار المشروع ، حيث تقوم بتفسير هذا الفرض من وجهة نظر مخالفة على أساس أن افتراض لانهائية عمر المشروع لا يبرر في واقع الأمر استخدام قيم التصفية ، ولكن من ناحية أخرى لا يمثل شرطا كافيا لاستخدام التكاليف التاريخية عندما تتوفر بدائل أخرى للتقويم ، بالإضافة إلى أن الاستمرارية لا تقدم تبريرا لتقويم المخزون السلعي وفق أساس التكلفة ، وإنما قاعدة تحقق الإيراد هي التي تقدم أساس التقويم لمبدأ التكلفة .

وقد أكدت بعض أدبيات المحاسبة أيضا على أن فرض الاستمرار قد يكون استنتاجا وحكما اكثر من كونه مجرد فرضا .

وبطبيعة الحال فإن هناك حاجة لإعادة تفسير فرض الاستمرارية في ضوء ظاهرة التضخم التي تعانى منها الشركات في بعض البلدان وفى بعض الفترات ، فهل القوائم المالية تساعد على التنبؤ إذا ما استمر تقييم الأصول

الثابـــتة علـــى أســـاس التكلفة التاريخية في ظل وقت تغيرات الأسعار وزمن التضخم الجامع .

3- فرض وحدة القياس The Monetary Unit Postulate

تحـــتاج المحاســـبية إلـــى وحـــدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بأجراء العمليات الحسابية والمقارنات ، وتعتمد فـــي المحاســـبة وحدة النقد الوطنى أساسا لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي يهـــتم بهـــا المحاسب ، فتبادل وإنتاج السلع والخدمات ورأس المال المقدم من أصـــحاب المشـــروع أو المقترض من الغير يقاس بوحدة واحدة هي الجنية أو الـــدولار ، أمـــا الأحـــداث غير القابلة للتحديد الكمى النقدي فإنها تستبعد من مجـــال الاهـــتمام المحاسبى ، لذلك يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القـــياس بأنهـــا عملـــية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد باعتبار أن النقود هى الأساس العام والمشترك للنشاط الاقتصادى، وأنها توفر أساسا ملائما للقياس المحاسبى ، فوحدة النقد هى أكفأ وسيلة للتعبير عـــن التغـــيرات فـــى رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة .

عمومـــا يضـــع فرض وحدة القياس حدين أساسيين للمحاسبة : حد قابلية المعلومات للقياس بالإضافة الى وحدة القياس نفسها ، فالعمل المحاسبى يقتصر على إنتاج معلومات يعبر عنها بوحدة النقد ، إذ لا تثبت و لاتوصل المعلومات الأخرى التي قد تكون مهمة محاسبيا ولكنها غير قابلة للقياس النقدي ، ويمكن وصـــف المعلومـــات المحاسبية بأنها كمية ورسمية ومترابطة هيكليا ، ومدققة ومـــراجعة، ورقمية ، ومتعلقة بالماضى ، أما المعلومات غير المحاسبية فهي

بالمقـــابل وصفية وغير رسمية ، وروائية سردية ، وغير مدققة أو مراجعة ، ومـــتعلقة بالمســـتقبل ، ومـــع ذلك فإن مجال العمل المحاسبى قد اتسع ودخل المجـــالات الوصـــفية ، فلقـــد اظهـــرت العديد من الدراسات التجريبية أهمية وجدوى المعلومات غير المحاسبية بالمقارنة مع المعلومات المحاسبية .

أما الحد الثاني لفرض وحدة القياس فهو يتعلق بحدود وحدة القياس النقدي نفسها ، حيث أن السمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها أية وحدة قياس هي صـــفة الثـــبات ، وذلـــك حتى تبقى المعلومات قابلة للمقارنة فيما بينها وقابلة لأجـــراء العملـــيات الحســـابية المختلفة بصورة موضوعية ذات دلالة ، وفيما يتعلق بوحدة القياس النقدية المعتمدة محاسبيا (كالجنيه أو الدولار) فهي تقيس القـــوة الشرائية لوحدة النقد ، أي مجموع السلع والخدمات التي يمكن الحصول علـــيها لقـــاء جنـــيه أو دولار واحد ، ومن المفروض أن تكون القوة الشرائية لوحدة النقد ثابتة ، أي يتم الحصول دائما على نفس مجموع السلع والخدمات ، وهـــذا يـــتحقق فقـــط إذا بقيت أسعار هذه السلع والخدمات ثابتة . ولكن خلافا لوحدات القياس الحسابية (المتر ، الكيلوجرام) التي تتسم بالثبات المطلق ، فإن وحـــدة القياس المحاسبى (الجنيه أو الدولار) عرضة للتغير باستمرار ، كما إن الـــنظرية التقلـــيدية للمحاسبة تنطلق من فرض ثبات وحدة القياس النقدي ، أي من فرض ثبات الأسعار ، وتعد قوائمها المالية استنادا إلى هذا الفرض ، ويعد هـــذا إجـــراء مقـــبولا عمومـــا رغـــم تناقضه مع وقائع الحياة الاقتصادية ، والمحاســـبون مـــازالوا يتمسكون بهذا الفرض انطلاقا من مفهوم الموضوعية الشكلية ، ومع انتشار ظاهرة التضخم النقدي في كافة المجالات الاقتصادية فقد كثر نقد منهج التكلفة التاريخية وسادت الحلول المقترحة .

وعلـــى الرغم من ذلك فان المحاسبة كنظام يختص تقليديا بقياس وتوصيل الأنشطة النقدية ، وحديثا تم التوسع في عديد من المجالات التي تم النظر إليها ســـابقا على أنها ذات طبيعة نوعية ، حيث أن كثير من الدراسات التجريبية قد أوضحت أن المعلومات غير المحاسبية اثبتت مدى ملائمتها في اتخاذ القرار ، علـــى ســـبيل المـــثال في دراسة عن المعلومات المحاسبية والمعلومات غير المحاسبية وأثار سوق الأسهم فقد كانت المعلومات غير المحاسبية اكثر ملائمة مقارنة بالمعلومات المحاسبية .

4- فرض الفترة أو الدورة المحاسبية The Accounting Period Postulate

ان أدق طـــريقة لقـــياس نتائج نشاط منشأة معينة هى قياسها وقت التصفية الفعلـــية لها ، ومع ذلك فان مجتمع الأعمال والحكومة والمستثمرين لا يمكنهم الانـــتظار الى مالا نهاية للحصول على تلك المعلومات ، ويعتمد ذلك الفرض بشكل أســـاسى على فرض استمرارية المنشأة فى مـــزاولة أعمـــالها Going Concern ، ويـــنص فرض الاستمرارية على أن منشاة الأعمال سوف تستمر لفـــترة غير محددة ، أن ذلك الفرض سوف يستمر حتى يتم دحضه عن طريق الأدبـــيات النـــظرية ، ومع ذلك فهؤلاء الذين يهتمون بنمو واستمرار منشآت الأعمال الذين يحتاجون إلى مجموعة من المعلومات على سبيل المثال المركز المـــالى ، النتائج التشغيلية ، تدفق الأموال عن فترات منتظمة لأغراض اتخاذ القـــرارات قصـــيرة الآجل ، ولضمان ذلك يتم تحديد تاريخ لاستقلال الفترات المالية Cut Off date لتقييم الأداء المالى والنتائج الأخرى ، ولأغراض التوحيد وإمكانـــية المقارنـــة فإن ذلك التاريخ يتم تقريره عادة خلال فاصل من السنة ، وبالاســـتجابة إلـــى ذلك القيد المفروض عن طريق بيئة المستخدم فإن فرض

الفـــترة المحاســـبية يقضى بأن التقارير المالية التي تعرض التغيرات في ثروة المنشـــأة يجب أن يفصح عنها دوريا ، وعندها يتم إتمام الدورة والموارد التي يتم الرقابة عليها عن طريق المنظمة والمطالبات الموجهة ضد تلك الموارد .

ويعـــنى افـــتراض الدورية ببساطة استقلالية الفترات الزمنية لاستمرارية حـــياة المشـــروع ، بمعنى آخر تقسيم الأنشطة الاقتصادية للمنشأة الى فترات زمنـــية مصـــطنعة **Artificial** ، وتتنوع تلك الفترات الزمنية المستخدمة ولكن الاكثر شيوعا لها هو الشهر أو ربع السنة أو السنة المالية الواحدة ، أن الوحدة الـــنقدية يـــتم اختـــيارها في المحاسبة كأداة شائعة **Common Denominator** للمحاسبة عن معاملات الشركة بطريقة موحدة ، فهي تضمن إمكانية المقارنة، لذلـــك الســـبب فـــان وحدة القياس والتقرير هذه يتم اعتبارها على أنها فرض رئيسى ، ومن وجهة نظر الاستقرار العام للنقود فإن فرض وحدة القياس ذاتها يـــتم اعتـــباره علـــى انه فرض نقدي مستقر **Stable Monetary Postulate** في نظـــرية المحاســـبة ، ويفترض في ذلك الفرض أنه عبر فترة زمنية فإن القوة الشـــرائية **Purchasing Power** للنقود أما أن تظل مستقرة أو أن تتغير بشكل جوهـــري أو غـــير مؤثـــر ، لذلـــك فإن المحاسبة التقليدية على أساس التكلفة التاريخـــية قد استمرت على نحو مفيد لأغراض قياس والتقرير عن المعلومات للمستثمرين .

وأثـــناء العقدين السابقين مع ذلك – بسبب المعدلات المرتفعة للتضخم من الـــبلاد فـــإن القوى الشرائية للنقود قد هبطت بشكل ملحوظ ، وبالتالى فلم يعد ذلـــك الفرض في مركز من شأنه أن يلعب دور الوحدة النقدية المستقرة ، ومن ثـــم فقـــد كان هناك تفكير ملحوظ في الدوائر الأكاديمية والمهنية لإيجاد بدائل لوحدة قياس واسعة النطاق .

وبجانــب أن المحاسبة مقصورة على إنتاج معلومات يتم التعبير عنها في صــورة الوحــدة النقدية ، فإنها لن تسجل أو توصل المعلومات الملائمة حيث أنها لن توصل معلومات غير نقدية **Non - Monetary Information** .

أن الحســابات قد يتم عرضها أيضا عن طريق الإدارة عن فواصل زمنية تقل عن سنة واحدة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية .

ونتــيجة للتأكــيد علــى حاجة المستخدمين الخارجيين في الحصول على معلومـــات زمنية ومتكررة وملائمة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية فــي إصــداراته ونشراته عن اتخاذ القرار الرشيد ، فإن كثير من الشركات قد تقــوم بإصــدار تقاريــر دوريــة أو مرحلــية **Interim Report** بحيث توفر معلومات على أساس ربع سنوى أو شهرى ، وقد أشارت الدراسات التجريبية الــى ردود فعــل ســوق الأســهم على إصدار التقارير المرحلية وأثرها على قــرارات الاســتثمار للمستخدمين – مما يؤكد نفعية التقارير الدورية ، وللتأكد من مصداقية تلك التقارير الدورية فإن رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (28) وإيضــاحي معــياري المحاســبة رقــم 3 ، 16 قد تطلب أن تتأسس التقارير الدوريــة على نفس المبادئ والممارسات المحاسبية التي استخدمت عن طريق المنشأة في أعداد قوائمها المالية السنوية الأخيرة .

أن فــرض الفــترة المحاســبية يتطلــب أن يتم أعداد تقارير مالية دورية قصــيرة الأجــل ، واســتخدام مفاهــيم المستحقات والمقدمات ، والقيام بعمل التخصــيص الملائــم على سبيل المثال المصروفات المدفوعة مقدما ، والدخل غــير المكتســب ، والمصــروفات المســتحقة ، والإيرادات غير المحصلة ، والإهلاك ، وقد يضطر المحاسب إلى استخدام حكمه الشخص وخبرته لتطبيق فــرض الاســتمرار وأهمية حساب قيمة المستحقات والمقدمات ، وذلك يجعل

القوائـــم المالية الدورية ذات طبيعة ذاتية لمدى معين ، ولكن مثل تلك الحدود يـــتم التغاضـــى عنها في ضوء الحاجة إلى توفير معلومات في توقيت مناسب للمستخدمين .

أن أعـــداد قوائم مالية دورية قصيرة الآجل حسبما يتطلب فرض الدورية يســـتلزم تطبـــيق محاســـبة المستحقات والمقدمات لكافة عناصر المصروفات والإيرادات في المشروع ، أي إجراء التسويات الجردية لتحديد الربح الدورى والمركز المالى بشكل دقيق ، ومع أن تطبيق محاسبة المستحقات والمقدمات قد يكـــون غـــير دقيق في التقارير المؤقتة الدورية الربع سنوية أو الشهرية ، فإن حاجـــات المســـتثمرين إلـــى معلومـــات هذه التقارير مازالت تفرض ضرورة الاستمرار في نشرها.

وعمومـــا فـــإن النتائج الشهرية تكون أقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج ربـــع الســـنوية ، فى حين تكون الأخيرة أقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج الســـنوية ، ويرغـــب المستثمرون عادة فى سرعة تشغيل المعلومات والإعلان عـــنها ، ومـــع ذلك فكلما زادت سرعة إصدار المعلومات ، كلما زاد تعرضها للخطـــأ ، وتمـــثل هـــذه الظاهـــرة مثالا على عملية الموزنة **Trade-off** بين الملاءمة والمصداقية فى إعداد البيانات المالية .

4/3 المفاهيم النظرية (نظريات) للمحاسبة

The Theoretical Concepts (Theories) of Accounting

أن المفاهـــيم الـــنظرية للمحاسبة تمثل الإيضاحات أو البديهيات **Axioms** التي تعرض طبيعة الوحدات التي تعمل في ظل اقتصاد حر، أن طبيعة الوحدة والمصالح في الوحدة قد تم تبويبها تبعا لنظرية الملكية المشتركة **Proprietary**

Theory ، ونظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية Entity Theory ونظرية حق الملكـــية المتبقـــي Residual Equity Theory ، ونظرية المنشأة Euerprise Theory ونظـــرية الأموال المخصصة Funds Theory ، وفيما يلي مناقشة لتلك النظريات على النحو التالي :

1- نظرية الملكية المشتركة The Proprietary Theory

أن نظـــرية الملكية تسعى نحو شرح مضمون ومبادئ القياس القائمة وراء القوائـــم المالـــية عن طريق وضع مالك المنشأة كجوهر عالم المحاسبة ، حيث يتم عمل كافة المشاهدات من وجهة النظر هذه ، ويرى المحاسب فقط ما الذي يرغـــب فـــيه المـــالك أن يراه وينظر الى القيم تبعا إلى مصلحته ، حيث تمثل الأصـــول الأشـــياء المملوكـــة والالـــتزامات تمـــثل الديـــون المستحقة ، أما المصـــروفات فهـــي تعـــنى الانخفاض في حقوق الملكية بينما تمثل الإيرادات الـــزيادات فيها ، أن صافى الدخل (الإيرادات – المصروفات) يمثل التغير في حقـــوق الملكـــية خلال فترة معينة ، كما أن حقوق الملكية تعتبر بمثابة صافى قيمة المشروع للملاك ، وهى تتبع المعادلة المحاسبية التالية :

الأصول – الالتزامات = حقوق الملاك

Assets - Liabilities = Owner's (Proprietor's) Equity

$$\Sigma A - \Sigma L = P$$

أن نظـــرية الملكية تتلائم بشكل كبير مع أشكال المنشآت الفردية وشركات الأشـــخاص على الرغم من أن الشركات المساهمة قد تتأثر أيضا بتلك النظرية لحد ما ، أن إجمالي حقوق الملاك الداخليين Insiders Equity بمعنى أن رأس المـــال المدفوع والاحتياطيات الحرة والفائض والأرباح المحتجزة يمثل صافى

الــثروة المســتحقة لحملــة الأسهم أو الملاك ، لذلك فان نظرية الملكية توحي بإمكانــية تطبــيقها أيضا على الشركات المساهمة ، أن دخل الشركة المساهمة بمعــنى الأربــاح بعد الفوائد والضرائب تمثل صافى الدخل إلى حملة الأسهم (الملاك) بدلا من كامل موردى رأس المال ، أن الفائدة والضريبة يتم معالجتها كمصــروف الــذي يخفــض مــن صافى الدخل إلى المساهمين ، أيضا فإن مصطلحات مثل الأرباح لكل سهم **Earnings Par Share (EPS)** والتوزيعات لكل سهم **(Dividend Per Share DPS)** تشير ضمنا إلى التأكيد على الملكية،

أن الهــدف الرئيســي لتلك النظرية يتمثل في تحديد صافى ثروة المالك ، وتلك النظرية كما تكشف المعادلة المحاسبية ذات توجه نحو الميزانية العمومية، وتــبعا لتلك النظرية فإن الوحدة ينظر إليها على أنها تمثل الوكيل **The Agent** أوالممــثل **Representative** أو الاتفــاق الــذي مــن خلاله يعمل الأشخاص الفرديــن أو المســاهمين ، وتعتبر نظرية الملكية المشتركة من أقدم نظريات المحاســبة حيث ارتبط تطورها بتطور القيد المزدوج منذ القرن الرابع عشر ، وقــد ســادت الفكر المحاسبى حتى منتصف القرن التاسع عشر ، حيث كانت المشــروعات الفردية وشركات الأشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والــثقة المتبادلة بينها وعلى أساس عدم فصل الذمة المالية للمشروع عن الذمة المالية للشركاء ، وكان من الطبيعي أن تنشأ خلال تلك الحقبة نظرية محاسبية تقف في خدمة أصحاب تلك المشروعات وتشتق منها فروض ومبادئ محاسبية تتناســب معهــا . وتعتبر تلك النظرية عنصر الملكية بمثابة جوهر المشروع وأســاس التمييز بين الأشكال المختلفة للمشروعات ، وتقوم تلك النظرية على عــدة مقومات هي :- (a) العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع باعتبارها هي التي ترسم إطار المشــروع وتضع نظامه الأســاسي وتحدد توزيعات الأرباح

، (b) الملكــية باعتــبار أن أصول الشركة مملوكة جماعيا للأفراد الطبيعيين المكونتيــن للشــركة ، (c) الإدارة حيــث يعتبر الملاك بشكل عام هم مديرو الشــركة أنفســهم ، وحتى في ظل تفويض ســلطة الإدارة إلى المديرين فإنها يختارونهم بأنفسهم ويعتبرون وكلاء في تلك الحالة عن هؤلاء الملاك ، (d) تحقيق الربح – حيث تطبق تلك النظرية في الشركات الهادفة إلى تحقيق الربح .

عمومــا فــإن الفرض الأساسي لنظرية الملكية المشتركة يتمثل في تحديد وتحلــيل صــافى ثروة الملاك **Proprietors Net Worth** أو ما يسمى أيضا بحقــوق الملكــية **Proprietors Equity** ، وهــذه المحاسبة التي تهتم بحقوق الملاك تعرف باسم محاسبة حقوق الملكية **Equity Accounting** .

ولاشــك أن مــراعاة مصــالح الملاك أو أصحاب المشروع قد أدى إلى اعــتماد مفهوم حقوق الملكية الذي اثر بدوره على مجموعة المفاهيم المحاسبية الأساسية ، ولعل أهم تلك النتائج :

1- **مفهــوم الأصــول** : تعتبر الأصول ملكا لصاحب أو أصحاب المشروع وليست ملكا للمشروع .
2- **مفهــوم الخصــوم** : تعتــبر الخصوم بمثابة التزامات على صاحب أو أصــحاب المشــروع ، فمسؤولية المالك غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال المستثمر في المشروع .
3- **معادلــة الميزانــية** : يتم التركيز على حقوق أصحاب المشروع ، لذلك تتحدد معادلة الميزانية فى الشكل التالي :

حق الملكية = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

4- **مفهـــوم الإيـــرادات** : تمـــثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال أي في حق الملكية .

5- **مفهوم المصروفات** : تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال - أي في حق الملكية .

6- **مفهـــوم الربح** : يمثل الربح صافى الزيادة في حقوق الملكية ، لذلك يتم تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة عن طريق مقارنة المركز المالى في بداية ونهاية الفترة المحاسبية .

2- نظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية The Entity Theory

فـــي ظل نظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية فإن صافى الدخل لا يتعلق بالمـــالك ، ولكـــن بـــالوحدة الاقتصادية ، والتي ينظر إليها على أنها شخصية منفصلة ومميزة عن موردى رأس المال .

أن كافة الدخل لا يصبح حقا للوحدة وإنما فقط ذلك الجزء من الدخل الذي يقـــرر لغـــرض تخصيصــــه للتوزيع على حملة الأسهم هو الذي يتعلق حقيقة بـــالملاك ، أن منشـــأة الأعمال هي مركز المصلحة في تلك النظرية ، وتتمثل المعادلة المحاسبية في تلك الحالة على النحو التالي : -

الأصول = الالتزامات + حقوق المساهمين

Assets = Liabilities + Shareholder's Equity

$$\Sigma A = \Sigma L + SE$$

ويمكن إعادة صياغة تلك المعادلة أيضا على النحو التالي : -

الأصول = الحقوق والالتزامات

Equities = Assets

حيث أن إجمالي الحقوق مساوية للالتزامات بالإضافة لحقوق المساهمين .
أن المعادلة توضح أن الأصول (الموارد) تكون مملوكة عن طريق حق الملكية وهـــى مسئولة عن كل من الحقوق الخارجية على الموارد (الدائنين) والحقوق الداخلية (المساهمين) .

وبخــلاف نظــرية الملكــية حيــث تتعلق الأرباح بعد الفائدة والضرائب بــالملاك، تشير نظرية الوحدة الى أن التوزيعات المعلنة فقط هى التى تخص المســاهمين ، وطــبقا لتلك النظرية فإن بعض الأرباح المحتجزة في المشروع خــارج صافى الدخل المحقق لايتم اعتبارها دخلا للملاك أو المساهمين ، في نظرية الوحدة فإن موردى رأس المال يصبحون مثل الدائنين ويتم تحديد الفائدة والأصــول والالــتزامات والمصــروفات والإيرادات من وجهة نظر مصلحة الإدارة بــدلا مــن حملة الأسهم ، وحيث أن وحدة المشروع تظل مسئولة عن الوفــاء بمطالــبات حملة الحقوق فإن نظرية الوحدة يقال أنها محور الدخل ، ونتــيجة لذلــك فإنهــا ذات توجــه نحو قائمة الدخل **Income Statement** ، ان المحاســبة عن جملة حقوق الملكية يتم تحقيقها عن طريق قياس الأداء التشغيلى والمالى للمنشأة .

أن نظــرية الوحــدة لديها تطبيقاتها الرئيسية في نموذج شركات الأموال حيث أن لها وجود مستقل عن حياة الملاك الأفراد .

وبعكس نظرية الملكية المشتركة فإن عنصر الملكية أو شخصية المالك لا تعــد جوهرية في تكوين واستمرار المشروع في نظرية الشخصية المعنوية ، وعموما تقوم هذه النظرية على المقومات التالية :-

(1) العلاقة التعاقدية :

أن العلاقـــة التعاقدية بين المساهمين وبقية المستثمرين في المشروع تتحدد قانونـــا بشكل منفصل ، ويعتبر القانون هو الذي يرسم الإطار العام للمشروع ، حيـــث يـــتكون المشـــروع من مجموعة من الأصول أو الأموال التي يقدمها المســـتثمرون لاســـتخدامها في أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاكا أو مقرضين .

(2) الملكية :

أن أصـــول الشركة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا ، أما أصـــحاب المشـــروع فلهم حق على هذه الأصول عند التصفية ، ولهم حق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة .

(3) الإدارة :

بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب مجلس إدارة ليقوم بـــإدارة الشـــركة نـــيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قـــيامهم جمـــيعا بـــإدارة الشركة . وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة .

(4) تحقيق الربح :

يدعـــى أنصار نظرية الشخصية المعنوية أن ظهور الشركات المساهمة قد أدى إلـــى نشوء الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع ليس بهدف تعظيم الأربـــاح – كمـــا هـــو الحال في نظرية الملكية المشتركة – بل بهدف تحقيق أربـــاح مناســـبة ومعقولـــة للمســـاهمين أصحاب المشروع ودفع أجور عادلة

للعاملين وتقديم خدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلكين ، أو بصورة عامة خدمة المجتمع الذي تعمل الشركة في نطاقه .

تعني نظرية الشخصية المعنوية أن الأصول أو الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة هي ملك لها سواء كان مصدرها المساهمين أو المقرضين ، وان كلا من المساهمين والمقرضين لهم حقوق على المنشأة ، وان اختلفت هذه الحقوق من حيث الربح والمخاطرة والرقابة الإدارية والتصفية .

ولقد أثرت نظرية الشخصية المعنوية على الفكر المحاسبى السائد وعدلت من مضمون بعض المصطلحات والتعاريف المحاسبية ، فبعكس نظرية الملكية المشتركة التي أخذت بوجهة نظر أصحاب المشروع ، فإن نظرية الشخصية المعنوية تأخذ بوجهة نظر الإدارة ، وكانت أهم أثارها كالتالي :

(1) الوظيفة المحاسبية :

لقد أضافت إلى الوظائف السابقة المتعلقة بالتسجيل والرقابة وتحديد النتائج دوريا وظيفة إعلامية موجهة إلى المساهمين والمجتمع الاستثماري بهدف توجيه النشاط الاقتصادي في المجتمع وتأمين مناخ ملائم لاستمراريتها .

(2) رأس المال :

بينما اقتصر مفهوم رأ س المال في نظرية الملكية المشتركة على حقوق أصحاب المشروع (رأس المال المدفوع من الشركاء مضافا إليه الاحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة من الدورات السابقة وربح الدورة) ، التي تتمثل في صافى قيمة الأصول Net Worth ، فإن مفهوم رأس المال في نظرية الشخصية المعنوية قد أتسع ليشمل إجمالي الأصول ، فقد حل إجمالي قيمة الأصول محل صافى قيمة الأصول ، واصبح رأس المال يتمثل في مجموع

الأصـــول أو الموارد المستثمرة في أعمال المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل ، أي سواء كان رأس المال مملوكا للمساهمين أو مقترضا من الغير .

(3) الأصول :

حســب نظــرية الملكية المشتركة تعرف الأصول بأنها كل شئ مملوك له قــيمة ، باعتــبار أن جوهــر الأصل هو قدرته على سداد الديون ، أما طبقا لنظرية الشخصية المعنوية فتعرف الأصول بأنها كل شئ له قدرة على الإنتاج ويســاهم بالتالي في تحقيق الأرباح ، وبذلك حلت القدرة الإنتاجية للأصل محل قدرته على سداد الديون .

(4) الخصوم :

طــبقا لــنظرية الملكية المشتركة تعرف الخصوم بأنها التزامات المشروع تجــاه الغــير ، أما في نظرية الشخصية المعنوية فقد تطورت فكرة الخصوم وأصــبحت تــدل على التزامات الإدارة أو التزامات على أصول المشروع ، وهذه الالتزامات تتمثل في حقوق أصحاب المشروع وفى حقوق الغير .

(5) الإيرادات :

تمثل الإيرادات قيمة الإنجازات المحققة نتيجة الجهود التي بذلت في سبيل تحقــيق أهداف المشروع ، لذلك تتكون الإيرادات من القيم المالية التي تستحق للمشــروع نظــير تأدية خدماته أوبيع منتجاته للغير ، فالإيرادات هي تدفقات دخلية موجبة ، وليست مجرد تغيرات موجبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية .

(6) المصروفات :

تمـثل المصـروفات تكلفـة الحصـول على الإيرادات ، أي أنها مقياس للمجهـودات المـبذولة في تحقيق إيرادات الفترة ، وتأسيا على ذلك فأن هناك علاقـة سببية بين المصروفات والإيرادات ، فالمصروفات هي تدفقات دخلية سالبة وليست مجرد تغيرات سالبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية .

(7) الـربح :

يـتم تحديـد نتيجة الفترة من ربح أو خسارة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصـروفات في قائمة الدخل ، وليس عن طريق مقارنة ميزانيتين متتاليتين لتحديد صافى التغيرات في حقوق الملكية .

أن التغير في أسلوب تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ، أي الانتقال من أسلوب قياس التغيرات في حقوق الملكية وفقا لنظرية الملكية المشتركة إلى أسـلوب قائمـة الدخل بمقابلة الإيرادات بالمصروفات وفقا لنظرية الشخصية المعنوية يهدف إلى الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها من قبل المستثمرين بفئاتهم المختلفة من مساهمين ومقرضين .

وقد اعتقد سابقا أن أسس التقييم كانت مختلفة في حالة نظريات الملكية أو الوحـدة الشخصـية المعنوية ، ففي نظرية الملكية كان يتم تقييم الأصول عند القـيم الجاريـة حيـث أن حقوق الملاك اعتبرت صافى الثروة ، أما في ظل نظـرية الوحـدة فـإن المنشأة لا تختص بالقيم الجارية ، حيث أن التأكيد كان مركـزا على المحاسبة عن التكلفة للملاك وحملة الحقوق الأخرى ، ومع ذلك فـإن المناقشـات الحديثة للتقييم قد ركزت على أهمية القيم الجارية باعتبارها ملائمة في تحديد الدخل للمنشأة كمقياس للخدمات المستقبلة للشركة – وكأساس

للقـــرارات المســـتقبلية لـــلإدارة ، لذلك فإن نظريتى الملكية والوحدة لا تملى بالضرورة أسس تقييم مختلفة .

3- **نظرية حق الملكية المتبقي The Residual Equity Theory**

أن نظـــرية حقوق الملكية المتبقية يعتقد بأنها قريبة ومتماثلة تماما لنظرية الملكـــية ، إلا أن الاخـــتلاف يتمـــثل في أن تلك النظرية تستبعد حملة الأسهم الممـــتازة مـــن مجموعة الملاك ، أن توزيعات الأسهم الممتازة يتم استقطاعها من صافى الدخل عندما يتم حساب أرباح المالك أو حامل الأسهم العادي ، أن الأربـــاح لكل سهم من حملة حق الملكية المتبقي يتم حسابه عن طريق استبعاد توزيعات الأسهم الممتازة .

وتتمثل وجهة نظر حق الملكية المتبقي في انه يعتبر بمثابة مفهوم يقع لحد مـــا بيـــن نظـــرية الملكـــية ونظرية الوحدة ، وفى تلك الحالة تصبح المعادلة المحاسبية على النحو التالي:-

الاصول – حقوق محددة = حق الملكية

Residual Equity = Specified Equities - Assets

تتضـــمن حقـــوق الملكية المتبقية حقوق كافة الدائنين وحقوق ملكية حملة الأســـهم الممتازة ، تلك النظرية تعترف بمركز حملة الأسهم العادية على أنها تمـــثل حملـــة المخاطر المتبقية ومالك المكافأة المتبقية ، أن الاتجاهات الحديثة تشير إلى أن رأس مال الأسهم العادية يتم إظهارها بشكل مميز عن رأس مال الأسهم الممتازة كجزء من حقوق الملاك الداخليين **Insiders Equity** ، في حين أن القـــروض طويلـــة الآجـــل والسندات يتم إظهار على أنها حقوق الأطراف الخارجية **Outsiders Equity** في قائمة المركز المالى .

أن الهدف الرئيسي لمدخل حقوق الملكية المتبقاه يتمثل في توفير معلومات افضـــل لحملة الأسهم العادية لاتخاذ قرارات الأستثمار ، وفي شركات الأموال ذات الاســـتمرارية غـــير المحددة فإن القيمة الحالية للسهم العادي يعتمد بصفة رئيسية على توقعات التوزيعات المستقبلية ، وأن التوزيعات المستقبلية بدورها تعـــتمد علـــى توقعـــات إجمالـــي المتحصلات ناقصا التزامات تعاقدية محددة ومدفوعـــات إلى حملة حقوق الملكية محددين ومتطلبات لإعادة الاستثمار ، أن المعلومـــات المقدمـــة بخصوص حقوق الملكية المتبقاه تعتبر نافعة عند التنبؤ بـــتوزيعات مستقبلية محتملة إلى حملة الأسهم العادية . وعموما فإن الإفصاح عـــن تلـــك الحقـــوق المتبقـــية المحتملة تساعد حملة الأسهم العادية في اتخاذ قرارات استثمار جيدة .

4- نظرية المنشأة The Enterprise Theory

لقـــد سبق الإشارة إلى أن كافة منشآت الأعمال الضخمة قد أصبحت على وعـــى بمســـئوليتها الاجتماعية ، أن أنشطة منشآت الأعمال لها آثار اقتصادية واجتماعـــية ، أن الشـــركات الضخمة لم يعد يمكنها أن تعمل بشكل منفرد من أجـــل مصـــلحة مســـاهميها فقط ولا يمكن افتراض أن المنافسة سوف تحمى بالضرورة مصالح المجموعات الأخرى .

أن نظـــرية الشـــركة Enterprise Theory تعتبر امتداد لنظرية الوحدة Entity Theory التـــي فيها يتم إعطاء ترجيح مستحق لمصالح المجمـــوعات الاجتماعـــية بجانب المستثمرين والدائنين ، أن تلك النظرية تعتبر ذات مفهوم واسع نسبيا مقارنة بنظرية الوحدة ولكنها لم يتم تحديدها بشكل جيد في نطاقها وتطبيقها ومازالت طرق القياس والتقرير في مرحلة وعملية التطوير .

فـــي نظرية الوحدة ينظر إلى المنشأة على أنpها وحدة اقتصادية منفصلة تعمـــل بصـــفة رئيسية لفائدة حملة حقوق الملكية ، في حين في نظرية المنشأة فـــإن الشـــركة تمـــثل مؤسسة اجتماعية تعمل لمصلحة كثير من المجموعات المعيـــنة ، وتتضـــمن تلـــك المجموعـــات على نطاق واسع بجانب المساهمين الدائنيـــن والعاملين والعملاء والمجتمع والحكومة ، ذلك النموذج العام لنظرية المنشـــأة يمكن أن ينظر إليها على أنها نظرية اجتماعية للمحاسبة **Social Theory of Accounting** .

أن المفهـــوم الأكثر ملائمة للدخل في ظل مفهوم مسئولية اجتماعية واسع للمنشأة يتمثل في مفهوم القيمة المضافة **Value - Added Concept** وهو عبارة عـــن ســـعر الســـوق لمخرجات المنشأة ناقصا سعر السلع والخدمات التي تم اقتـــناؤها عـــن طـــريق تحويلهـــا من منشآت أخرى ، لذلك فإن كافة العاملين والمـــلاك والدائنيـــن والحكومات يعتبرون بمثابة متلقون للدخل في شكل أجور ورواتـــب وتوزيعـــات أرباح وفائدة وضرائب ، أن المعلومات المحاسبية يجب أن يـــتم عرضها بطريقة معينة من شأنها أن تجعل كافة المستفيدين في مركز معيـــن مـــن شأنه يمكن من اتخاذ قرارات رشيدة ، ونتيجة لذلك فإن عديد من الـــبلاد مـــثل إنجلـــترا وفرنســـا وألمانيا تقوم بإعداد قوائم على أساس القيمة المضافة .

أن صـــافى دخـــل المنشأة يعتبر مفهوم ضيق نسبيا مقارنة بمفهوم القيمة المضـــافة ، حيث في ظل مفهوم صافى دخل المنشأة يتم تضمين أعباء الفائدة وضرائب الدخل في صافى الدخل التقليدي لحملة الأسهم .

5- نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory

فـــي ظل نظرية الأموال المخصصة فإن أساس المحاسبة ليس المالك ولا الوحدة كشخص منفصل ، إنما بالأحرى فإن أساس المحاسبة يتمثل فى الوحدة التشـــغيلية باعتبارها وحدة النشاط الموجهة ، تعتبر نظرية الأموال أن الوحدة المحاسبية تتكون من موارد اقتصادية (أموال مخصصة) والالتزامات المرتبطة والقـــيود والمحددات في استخدام تلك الموارد ، إن مجال الاهتمام الذي يطلق عليه الأموال يتضمن مجموعة من الأصول والالتزامات والقيود المرتبطة التى تمـــثل وظـــائف أو أنشـــطة اقتصـــادية محددة ، ان تلك النظرية تتأسس على المعادلة المحاسبية التالية :-

الاصول = قيود على الاصول

Restrictions of Assets = Assets

أن الوحدة المحاسبية تعرف على أساس الأصول والاستخدامات التي إليها يـــتم تخصـــيص تلك الأصول ، أن الأصول تمثل خدمات مستقبلية للأموال أو للوحـــدة التشـــغيلية ، أما الالتزامات فهي تمثل قيود على الأصول المحددة أو العامة للأموال ، أن نظرية الأموال تعتبر تركز على الأصول حيث أنها تضع تركـــيز على الإدارة والاستخدام الملائم لتلك الأصول ، وفي تلك النظرية فإن قائمـــة المصادر والاستخدامات تعتبر القائمة الأكثر أهمية ، حيث أن الميزانية العمومـــية لا تمـــثل القائمـــة المالية الرئيسية ، كما أن قائمة الدخل هي قائمة مســـاعدة فقـــط لقائمـــة الأموال ، ويمكن القول بأن القائمة الرئيسية لمصادر واستخدامات الأموال تعكس سلوك أعمال المنشأة .

أن الأمـــوال قد عرفت على أنها وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ذات توازن ذاتى لمجموعة الحسابات التي تسجل النقدية و المصادر الأخرى ارتباطا بكافة الخصـــوم المرتبطة بالالتزامات والاحتياطيات وحقوق الملكية التي يتم فصلها لأغراض مواصلة نشاطها المحدد أو تحقيق أهداف معينة بالتوافق مع تعليمات خاصة وقيود أو محددات معينة .

أن مفهـــوم نظـــرية الأموال المخصصة يعتبر مفيدا للحكومة والتنظيمات غـــير الهادفة للربح لتحقيق الربح على سبيل المستشفيات والجامعات ووحدات الحكـــم المحلـــى التـــي ترتـــبط بأعمـــال متعددة الوجوه والتي تتضمن أموال مخصصـــة ، كـــل نوع منها ينتج تقارير منفصلة من خلال نظمها المحاسبية والمجموعات الملائمة من الحسابات .

أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر ملائمة أيضا في التنظيمات الموجهة لتحقيق الربح على سبيل المثال تشغيل الأموال الغارقة ، كما أنها تطبق جزئيا فـــي المنشـــآت التـــي تستخدم الصناديق لأهداف معينة مثل الصناديق الدوارة لسداد القروض ومحاسبة التعاقد ومحاسبة التصفية .

أن الـــنظر إلـــى الوحدة المحاسبية باعتبارها مجموعة من الاعتمادات أو الأمـــوال المخصصـــة لتحقـــيق نشـــاط أو غرض معين قد أثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية وفيما يلي أهم تلك الآثار :

(1) طبيعة الوحدة المحاسبية :

تعـــرف الوحـــدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشـــاط معيـــن طـــبقا لقـــيود محددة على مقدار كل مصروف ومجال أنفاقه . فـــالوحدة المحاسبية ليست شخصية معنوية مستقلة كما أنها ليست مجموعة من الأشخاص أصحاب المشروع إنما هي مجرد اعتماد مالى .

(2) الأصول :

الأصول هي مجموعة الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال معين، فهـــي مجموعـــة من الإيرادات التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال فترة معيـــنة ، فأصـــول الوحـــدة الإداريـــة أو الحكومية شي عبارة عن الإيرادات المســـتحقة لها ، وهى ليست أصول فعلية يمتلكها أصحاب المشروع كشخصية معنوية .

(3) الخصوم :

الخصـوم هـــي الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الأنفاق المختلفة ، فهي مصـــروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقا للقيود الموضوعة على مقدار كـــل مصروف ومجال أنفاقه ، فالخصوم هي قيود على استخدام أصول الوحدة الإداريـــة أو الحكومـــية ، أي قـــيود علـــى استخدام الموارد وذلك في صورة اعـــتمادات لا يجوز بأي حال تجاوزها ، كما لا يجوز الأنفاق من اعتماد معين على مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد .

(4) معادلة الميزانية :

فـــى ضوء تعريف الأصول والخصوم طبقا لنظرية الأموال المخصصة ، تتمثل معادلة الميزانية على النحو التالي :-

الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لاوجه الأنفاق .

أو الأموال المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستخدام تلك الأموال .

أو الأصول = القيود والالتزامات على تلك الأصول .

وهكـــذا ، فإنـــه ليس هناك قائمة مركز مالى بالمعنى المحاسبى التقليدي ، إنمـــا هـــناك برنامج عمل يعبر عنه في صورة مالية هي اقرب ما تكون إلى الموازنة .

(5) الإيرادات والمصروفات :

تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء الذي تم تحصيله فعلا من الإيرادات المقررة أو المستحقة ، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم أنفاقه فعلا من الاعتمادات المخصصة للأنفاق ، فالإيرادات والمصروفات هي تدفقات نقدية داخلة وخارجة دون أي ارتباط سببى فيما بينها .

(6) نتيجة الأعمال :

لا توجد مقابلة فعلية بين الإيرادات والمصروفات بالمعنى المحاسبى التقليدي لقائمة الدخل ، وإنما يوجه الاهتمام في مجال تحديد نتيجة الأعمال على مدى التزام الوحدة المحاسبية الإدارية أو الحكومية بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتمادات المقررة .

5/3 المبادئ الأساسية للمحاسبة The Basic Accounting Principles

أن المبادئ الأساسية للمحاسبة تعتبر قواعد عامة للقرار التى تحكم تطوير الأساليب المحاسبية ، وقد يطلق عليها بالخصائص الأساسية للمحاسبة Basic Accounting Features ، وتشتق تلك المبادئ أساسا من الفروض المحاسبية، وفى ضوئها يمكن للمحاسب اتباع الإجراءات واتباع الممارسات ، من هنا يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية هي بمثابة المرشد أو الدليل لحل المشاكل المحاسبية أو الأساس لاتخاذ إجراء محاسبي معين ، وتعتمد تلك المبادئ بلاشك على كل من نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية وتتضمن تلك المبادئ مايلى : -

1) مبدأ الإيراد ، 2) مبدأ التكلفة ، 3) مبدأ المقابلة ، 4) مبدأ الموضوعية، 5) مبدأ الإفصاح الكامل ، كما أن محددات وقيود الاستثناءات أو التعديل تتمثل في الأهمية النسبية والثبات والتحفظ والتوقيت الملائم .

(1) مبدأ الإيراد The Revenue Principle

ويطلق على ذلك المبدأ أيضا مبدأ التحقق Realization Principle ، وذلك المبدأ يشير الى مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition ، وحيث ينص ذلك المبدأ على أن الإيراد يجب أن يعترف به في الفترة التي عندها يتم القيام بالبيع ، ويطرح ذلك تساؤل هام وهو متى يجب الاعتراف بالإيراد ؟ ، وعموما تتوقف إجابة هذا التساؤل على الأساس المحاسبى المستخدم ، فإذا تمت المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق يجب الاعتراف بالإيراد عندما يكتسب Earned ، ومع ذلك فإن اكتساب الإيراد يكون عادة امتدادا لدورة اقتصادية Economic Process وهو بذلك لا يحدث فعلا في نقطة زمنية معينة .

فبعض الإيرادات مثل اكتساب الفائدة يرتبط بالفترات الزمنية مباشرة ، وفى ظل هذا النوع من الإيرادات يكون من السهولة تحديد القدر من الإيراد الذي تم اكتسابه عن طريق حساب المكسب الذي حدث بمرور الوقت ، ومع ذلك فإن عملية اكتساب الإيراد من المبيعات ترتبط بحدوث نشاط اقتصادى اكثر من ارتباطها بمرور فترة زمنية معينة ، ففي المجال الصناعى على سبيل المثال ، تتم عملية اكتساب الإيرادات على مراحل هي : (a) الحصول إلى المواد الأولية ، (b) إنتاج السلع التامة ، (c) بيع السلع التامة بالأجل ، (d) تم تحصيل النقدية من العملاء .

ويعني ذلك انه في المجال الصناعى لا توجد نقطة واحدة يتحقق عندها الإيراد ، فالإيراد يتحقق على مدار الدورة الاقتصادية ، ومع ذلك لا يوجد دليل موضوعى ملائم يمكن الاعتماد عليه في تحديد الإيراد في كل مراحل هذه الدورة بصفة خاصة في المرحلتين الأولى والثانية ، ولذلك عادة مالا يعرف المحاسبون بالإيراد حتى يتحقق فعلا ، ويتحقق الإيراد عندما تنطوى العملية على شرطين هما :

(1) تمام عملية اكتساب الإيراد بصفة أساسية .

(2) وجود دليل موضوعى يمكن الاعتماد عليه في تحديد مقدار الإيراد المكتسب .

وبصفة عامة يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة بيع السلع أو تأدية الخدمات **At Time Of The Sale Of Goods Or Rendering Of Services** فالاعتراف بالإيراد عند هذه النقطة يعتبر أمرا منطقيا لان الوحدة الاقتصادية تكون قد أكملت عملية اكتساب الإيراد ، حيث يمكن عندئذ قياس القيمة المحققة من السلع أو الخدمات المبيعة بطريقة موضوعية على ضوء السعر المثبت في فواتير البيع للعملاء ، ويعنى ذلك انه في أي وقت قبل نقطة البيع ، يمكن فقط تقدير القيمة القابلة للتحقق من بيع السلع والخدمات ، وبعد نقطة البيع تكون الخطوة الوحيدة المتبقاة هي تحصيل النقود من العملاء ، وتعتبر هذه الخطوة عادة حدثا مؤكدا نسبيا.

وقد يتم استخدام الأساس النقدي **Cash Basic** في قياس الدخل في حالة الاعتراف بالإيراد عند نقطة تحصيل النقدية فعلا من العملاء ، ولا يسجل المصروف إلا عندما تدفع النقدية فعلا ، هذا ولا يتفق الأساس النقدي مع

المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، ولكنه يستخدم على نطاق واسع بمعرفة الأفراد لتحديد دخلهم الخاضع للضريبة في بعض المجتمعات .

طريقة الدفع بالتقسيط The Installment Method

أحـيانا تقـوم الشـركات التـي تبيع السلع بنظام الدفع بالتقسيط باستخدام الأساس النقدي لأغراض المحاسبة عن ضريبة الدخل ، وفى ظل هذه الطريقة يعـترف البائع بأجمالي الربح على المبيعات تدريجيا على مدى الفترة الزمنية التـي يـتم خلالهـا تحصـيل النقود من العملاء فعلا ، فإذا كان معدل الربح الإجمالـي علـى المبيعات بالتقسيط هو 30% ، فعندئذ يتضمن كل جنيه واحد محصل من العملاء 30 جنيه تمثل إجمالي الربح .

هذا وتطبق هذه الطريقة على نطاق واسع لأنها تسمح بتأجيل دفع ضرائب الدخل حتى يتم تحصيل النقدية من العملاء ، ومن جهة النظر المحاسبية يوجد تـبرير نظـرى ضـئيل لتأجيل الاعتراف بالربح فيما بعد نقطة البيع ، ولذلك نادرا ما تستخدم طريقة الدفع بالتقسيط في اعداد القوائم المالية .

استخدام طريقة النسبة المئوية للإنجاز كاستثناء على مبدأ التحقق

Percentage of Completion: An Exception To The Realization

قـد يضـطر المحاسب في حالات معينة إلى هدم تطبيق مبدأ التحقق عند نقطـة البيع ، وبدلا من ذلك يتم الاعتراف بالدخل في أثناء العملية الإنتاجية ، والمـثال الشائع في هذا الصدد يظهر في حالة عقود البناء طويلة الآجل ، ففي مـثل هذه المشروعات لن يكون لقوائم الدخل أي دلالة سواء لمديرى الشركة أوللمسـتثمرين إذا كان الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر سيظل مرهونا بإتمام المشروع ، ولذلك يقدر المحاسبون الجزء الذي يتم إنجازه من المشروع خلال كـل فترة محاسبية ، ويعترف بالربح الإجمالي بنسبة ذلك الجزء من الأعمال

المـــنجزة ، ولذلك يطلق على هذه طريقة النسبة المئوية للإنجاز وهى تستخدم فقط لأغراض المحاسبة عن العقود طويلة اجل .

وتستخدم هذه الطريقة وفقا لما يلي :

a) تقدير التكاليف الإجمالية اللازمة لإنجاز المشروع وتقدير الربح الإجمالي المتوقع اكتسابه على مدى حياة المشروع .

b) فـــي نهاية كل فترة محاسبية ، يتم تقدير ما تم إنجازه من المشروع خلال الفترة ، وعادة ما يتم هذا التقدير عن طريق إيجاد النسبة المئوية للتكاليف التي حدثت خلال الفترة إجمالي تكاليف المشروع .

c) تضـــرب النســـبة المـــئوية التـــي تم التوصل إليها في الخطوة السابقة في إجمالـــي الـــربح المقـــدر للعقـــد لـــتحديد مبلغ الربح الذي يختص الفترة المحاسبية الجارية .

d) لا يجـــرى تقديـــر لنسبة الأعمال المنجزة في الفترة الأخيرة ، ففي الفترة التي يتم فيها إنجاز المشروع بالكامل يعترف بأي أرباح متبقاة .

وبالـــرغم مـــن أن الربح المتوقع على عقد البناء طويل الآجل يعترف به نســـبة الأعمـــال المنجزة ، فإنه توجد معالجة مختلفة تطبق في حالة الخسارة المـــتوقعة ، فـــإذا ظهر في نهاية أي فترة محاسبية أن هناك خسارة نتجت من تنفيذ العقد الجارى تنفيذه ، ينبغى الاعتراف بكل الخسارة مرة واحدة .

وطبقا لذلك يقتصر تطبيق طريقة النسبة المئوية للإنجاز عندما يمكن تقدير إجمالـــي الربح المتوقع اكتسابه مقدما بدرجة معقولة ، أما إذا كان هناك درجة كبـــيرة مـــن عدم التأكد حول مبلغ الربح المتوقع اكتسابه فلا ينبغى الاعتراف

بـــأي أرباح حتى ينجز المشروع بالكامل ، وغالبا ما يطلق على هذه الطريقة طريقة العقد الكامل **Completed Contract Method** .

وعمومـــا فمن الوجهة النظرية فإن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد يجـــب أن تكـــون ظاهرة وأن تتوافق مع إحدى الحالات السابق ذكرها ، ولكن هـــذا لا يحـــدث دائما ، على سبيل المثال فكيف يتم المحاسبة عن بيع شركات الإنـــتاج الســـينمائى لحـــق عرض أفلامها فى محطات التليفزيون ، هل يجب الـــتقرير عـــن ايراد بيع تلك الحقوق عند التوقيع على العقد أم عند تسليم الفيلم للمحطة أم عند تحصيل المقابل النقدى أم عند عرض الفيلم فى التليفزيون ، بل ويـــزداد التعقـــيد فى مسألة الاعتراف بالايراد عندما تكون محطات التليفزيون مقيدة بعدد من مرات عرض الفيلم على مدى فترة زمنية معينة .

وقد اعلنت مهنة المحاسبة أنه طالما أن :-

1- سعر بيع وتكلفة كل فيلم معروفة .

2- التحصيل النقدى مضمون .

3- الفـــيلم مـــتاح ومقـــبول مـــن جانب المحطة ، فإنه يجب التعجيل فى الاعتراف بالإيراد .

كمـــا يلاحـــظ فـــإن توقيت الاعتراف بالإيراد لا يعد أمرا بسيطا ، ولكن المدخل الأكثر استخداما هو الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع ، لأنه عند هذه الـــنقطة تكون أغلب جوانب عدم التأكد قد تم التغلب عليها ، ويتوافر دليل قابل للتحقق منه ومستمد من صفقة تبادل .

(2) مبدأ التكلفة Cost Principle :

ويسمى هذا المبدأ أيضا بمبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost وهو يمثل الأساس لتقويم جميع السلع المقتناة والمنتجة وتقويم الخدمات والمصروفات وحقوق الملاك وحقوق الغير ، وبصورة عامة يعد الأساس لتقويم الأصول والخصوم .

وعادة ما يتم تقويم الأصول والخصوم وفق السعر التبادلى النقدي الفعلى أو السعر التبادلى النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو تاريخ نشوء الالتزام ، وكذلك يطبق مبدأ التكلفة المذكور لقياس العمليات الرأسمالية .

ويتم اشتقاق مبدأ التكلفة من فرض الموضوعية وفرض الاستمرارية ، حيث أن التكلفة تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق ، فهي تستند إلى إحداث فعلية وليست أحداثا افتراضية ، ومن ناحية ثانية فإن فرض استمرارية المشروع يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى ما لانهاية ، وهذا الافتراض بدوره يسمح باستبعاد تطبيق أسس قياس أخرى غير أساس التكلفة التاريخية مثل استبعاد القياس وفق القيم الجارية أو وفق قيم التصفية .

ويعتبر فرض ثبات وحدة القياس النقدي ، أي فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل تغيرات الأسعار والتضخم قيدا كبيرا على استخدام وصلاحية مبدأ التكلفة التاريخية ، فالتقويم وفق التكاليف التاريخية يمكن أن ينتج أرقاما مضللة لا تصلح لاتخاذ القرارات ، إذا تم تجاهل تغيرات أسعار الأصول ، وكذلك فإن تكاليف الأصول المقتناة في تواريخ مختلفة في ظل تغير القوة الشرائية للنقود هي تكاليف لا يمكن جمعها مع بعضها البعض وإظهارها في

قائمـــة المركـــز المالى ، فهي تكاليف تمثل وقائع اقتصادية في تواريخ مختلفة ولكنها لا تمثل الواقع الاقتصادي الحالي في تاريخ أعداد القوائم المالية .

أن تطبـــيق مبدأ التكلفة التاريخية على تقويم الأصول يتطلب إثبات الأصل علـــى أســـاس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الوحدة المحاسبية في سبيل الحصـــول عليه ، أي الإثبات وفق السعر التبادلى النقدي ، وهذا يعنى الإثبات وفـــق تكلفة اقتناء الأصل وليس وفق قيمة الأصل ، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات المحاسبى .

مـــن ناحـــية ثانـــية يـــتحدد مفهـــوم الأصل حسب تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** بأنه القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتوقع الحصول علـــيها فـــي المستقبل خلال العمر الإنتاجي للأصل المعنى ، إلا أن الممارسة العملية لا تعترف بتلك القيمة إلا عند تحققها ، أي عند تحويلها إلى إيراد .

أن تكلفة الأصل تمثل مؤشرا يعبر عن تقدير الإدارة للحد الأدنى لقيمة ما يســـاهم بـــه الأصل في تحقيق التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية . وهكذا يتم تحديد تكلفة الأصل في تاريخ اقتنائه وفيما بعد الاقتناء وفق القواعد التالية :

1- تكلفة الأصل في تاريخ الاقتناء :

إذا تم الاقتناء نقدا فيتم القياس المحاسبى على أساس المبلغ النقدي المدفوع حـــتى وصول الأصل المعنى مخازن الوحدة المحاسبية ، وإذا تم الاقتناء مقابل التـــبادل مـــع اصل آخر غير نقدي فيتم القياس على أساس القيمة العادلة **Fair Value** للأصـــل المتنازل عنه ، وإذا تم الاقتناء مقابل تحمل التزام فيتم القياس علـــى أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة الواجبة السداد نتيجة لذلك الالتزام ، وإذا تم الاقتناء مقابل الحصول على حق الملكية (مثلا إصدار اسهم)

أو بـــدون مقابل (مجانا ، هبة ، منحة) فيتم القياس على أساس القيمة العادلة لنفس الأصل الذي تم الحصول عليه .

2- تكلفة الأصل فيما بعد تاريخ الاقتناء :

تعتمد التكلفة التاريخية أو الأصلية **Historical Or Original** الناتجة في تـــاريخ الاقتـــناء ويـــتم تجاهل تغيرات أسعار الأصل بعد تاريخ اقتنائه ، فمن وجهـــة نظـــر المحاسبة ، فإن التغيرات في أسعار الأصل لا تؤثر على طاقته الكامـــنة الممكـــن الاستفادة منها مستقبلا ، كما أن تغيرات الأسعار من ناحية ثانـــية لا تمـــثل وفـــق مبدأ التحقق أساسا موضوعيا للإثبات المحاسبى وتترك مجـــالا واســـعا للتقدير الشخصى والحكمى الذاتي لان الوحدة المحاسبية ليست طرفا في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها .

كمـــا أن تطبيق مبدأ التكلفة عند الاستخدام الداخلى للأصل أي استهلاكه ، لا يعـــنى إثـــبات المـــنفعة المتولدة عن استخدام الأصل ، وإنما توزيع تكلفته التاريخـــية حســـب درجـــة الاستفادة وعمره الإنتاجي بحيث يتم تعديل تكلفته التاريخـــية بما يقابل النقص في طاقة الأصل ، وهذا ما يعرف محاسبيا بأساس القيمة الدفترية **Book Value** (التكلفة التاريخية أو الأصلية – مجمع الاستهلاك) .

ويعـــتقد كثـــير مـــن المحاســـبين انه يجب استخدام القيم السوقية الجارية والـــتكلفة التاريخية ، ويدعم هؤلاء المحاسبون رأيهم بأن القيم الجارية ستجعل الميزانـــية العمومـــية ذات دلالـــة افضل ، وهم يرون أيضا بأنه يجب تحويل الـــتكلفة الجارية إلى مصروف حتى تمثل التكلفة العادلة للسلع والخدمات التي استهلكتها الوحدة وهى بصدد توليد الإيراد .

هذا ويشتق مبدأ التكلفة من مبدأ الموضوعية **Objectivity** ، ويرى الذين يؤيـــدون مـــبدأ الـــتكلفة أهمية توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ،

ويمكـــن تحقـــيق هذه الثقة بدرجة كبيرة إذا اعترف المحاسبون بالتغيرات التي تحـــدث فـــي الأصول والالتزامات عندما تحدث عمليات تبادل فقط ، وبصفة عامـــة يوجـــد دائمـــا الدليل الموضوعى لتدعيم التكلفة التاريخية ، أما الدليل الموضوعى الذي يدعم القيم الجارية فليس متاحا بدرجة كافية .

(3) مبدأ المقابلة The Matching Principle

عـــند الاعتراف بالمصروفات يحاول المحاسبون إتباع المدخل الذى يقول دع المصروفات تتبع الايراد ، فالمصروفات لا يعترف بها عند ســـداد الاجور – مـــثلا – أو عـــند أداء العمل أو عند إنتاج المنتج ، ولكن عندما يساهم هذا العمـــل (الخدمـــة) أو المنـــتج فـــى تحقيق الإيراد ، وبذلك يرتبط الاعتراف بالمصروفات بالاعتراف بالإيرادات ، حيث تعرف هذه الممارسة بمبدأ المقابلة لأنهـــا تتضمن مقابلة المجهودات (المصروفات) بالإنجازات (الايرادات) عندما يكون من المناسب إجراء ذلك بصورة عملية .

أن مـــبدأ المقابلـــة يقضى بأن كافة المصروفات التي تم تحملها في توليد الإيـــراد يجب أن يتم مقابلتها بالإيراد الناتج فترة بفترة ، فالإيراد يجب أن يتم مقابلـــته بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقه ، وكأمثلة على تلك المصروفات المرتـــبطة بالإيـــراد هـــي تكلفة البضاعة المبيعة ، واستنفاذ خدمات الأصول والمدفوعات النقدية المتعلقة بتكاليف العمليات ، وعادة ما يتم قياس المصروفات على مرحلتين هما :-

1- قياس تكلفة البضاعة والخدمات التي ستستهلك أو تستنفذ في توليد الإيراد.

2- تحديد الوقت الذي تساهم فيه البضاعة والخدمات في تحقيق الإيراد وعندئذ تصبح تكلفتها مصروفا .

وغالـــبا مـــا يشـــار للمرحلة الثانية من عملية القياس بأنها مقابلة التكاليف بالإيـــراد ، وتقوم على أساس الاستحقاق المحاسبى Accrual Basis ، ويتعين أن يتم الاهتمام بالغرض الذي من أجله يتم تحمل المصروفات عندما يتم قياس ومقابلة المصروفات بالإيرادات ، فإذا كان الغرض يتمثل في توليد الإيراد كما هـــو الأمر بالنسبة للحالة العادية فإن المصروفات يجب أن يتم تحديدها بالفترة التـــي فـــيها يتم الاعتراف باكتساب ذلك الإيراد ، أن مبدأ المقابلة يقضى بأن المصـــروفات يجـــب أن يـــتم الاعتراف بها في نفس الفترة التي يتم ارتباطها بالإيـــرادات ، أن الاشتراك بين الإيرادات والمصروفات يعتمد على واحد من المعايير التالية:(وعادة يتم تطبيق المعيار الأول ويتصف بأنه واجب التطبيق):-

1- المقابلـــة المباشرة للتكلفة المستنفذة مع الإيرادات ، على سبيل المثال تكلفة البضاعة المباعة يتعين أن يتم مقابلتها بإيرادات البيع المرتبط بها.

2- المقابلـــة المباشـــرة للتكلفة المستنفذة مع الفترة ، على سبيل المثال مرتب المدير الخاص بالفترة .

3- تخصـــيص التكالـــيف على الفترات الزمنية المستفيدة ، على سبيل المثال الإهلاك .

4- اعتـــبار كافة التكاليف الأخرى مصروفات في الفترة المنفقة فيها ، إلا إذا أمكـــن إظهـــار أن لها عائد مستقبلى ، على سبيل المثال مصروف الدعاية والإعلان .

وقـــد تنشـــأ مشكلة عندما يتم تقييم المخزون تتمثل في تحديد مقدار التكلفة الـــذي يعتـــبر تكالـــيف منتج ، وتلك التكاليف هى التي تمثل تكاليف فترة ؟ ، وتعـــتمد الإجابـــة على ذلك على طريقة تحديد التكلفة المستخدمة :- هل هي

طريقة التكاليف المستغلة أو التكلفة الكلية **Absorption Or Full Costing** ، أم طريقة التكلفة المباشرة (أو المتغيرة) **Direct Or Variable Costing** ، فإذا ما كانت طريقة التكلفة الكلية هي المستخدمة فإن كافة تكاليف الإنتاج تعامل على أنهـا تكالـيف منـتج ، بينما عند استخدام طريقة التكلفة المباشرة فإن تكاليف الإنـتاج المتغيرة فقط هي التي تعامل على أنها تكاليف منتج ، أن كافة التكلفة الصناعية الثابتة أو الإضافية تعامل على أنها تكاليف فترة .

وفـي حالة أصول التشغيل القابلة للإهلاك التي من المحتمل أن يستفاد بها لأكـثر من فترة محاسبية واحدة يتم تحديد تكلفة الاستنفاد عن طريق استخدام طريقة معينة على أساس العمر الاقتصادي لذلك الأصل .

وقـد كـان هناك خلاف حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة ، حيث ذكر البعض أن مبدأ المقابلة يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول فى الميزانـية فى حين أن هذه التكاليف قد لا تكون لها منافع فى المستقبل ، فهذا المـبدأ – إذا أسـيء استخدامه – يسمح بجعل الميزانية مستودع **Dumping Ground** للتكاليف التى لم تتم مقابلتها بالايراد ، وعلاوة على ذلك ، فإنه يبدو عـدم وجود تعريف موضوعى لعمليات التوزيع المعقول والمنتظم على سبيل المـثال ، اذا اشـترت إحدى الشركات أصلا معينا بمبلغ مليون دولار وعمره الإنـتاجى 5 سـنوات ، فـإن هـناك عدة طرق للإهلاك (مثل القسط الثابت، المتناقص ، عدد وحدات الانتاج) يمكن استخدامها فى توزيع هذه التكلفة على فـترة الخمس سنوات والسؤال هو ما هو المعيار الموضوعى الذى يسترشد به المحاسب عند تحديد ما يخص كل فترة من تكلفة الأصل ؟ .

(4) مبدأ الموضوعية **The Objectivity Principle**

يشير هذا المبدأ إلى القياسات التي لا تكون متحيزة وتخضع لتحقق وتدقيق بواسـطة خـبراء مسـتقلين ، فعلى سبيل المثال ، يعتبر سعر السوق مقياسا موضوعيا للقيمة التبادلية لعملية معينة في وقت حدوثها ، هذا وتشكل الأسعار التبادلـية للعملـيات المصدر الأساسي الذي تتولد منه المعلومات المحاسبيةً ، وفـى هذا الصدد يعتمد المحاسبون على أنواع مختلفة في الأدلة لتدعيم القياس المـالى ، ولكنهم دائما يبحثون عن الدليل الذي يكون اكثر موضوعية ، وهناك أمثلة عديدة للدليل الموضوعى منها الفواتير ، والعقود ، والشيكات المدفوعة ، والحصر المادى لعناصر المخزون السلعي .

وقد استخدم المحاسبون مبدأ الموضوعية لتبرير اختيارهم لقياس أو أجراء معيـن ، لذلـك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة للدرجـة التـي يمكن القول معها بأن مبدأ الموضوعية قد يقصد به أشياء من وجهات نظر مختلفة ، لعل ابرزها مايلى : -

1- أن القـياس الموضـوعى هـو قياس غير شخصى ، بمعنى انه خال من التحـيز الشخصى للقائم بعملية القياس ، فالموضوعية هنا تشير إلى الواقع الخارجى المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه .

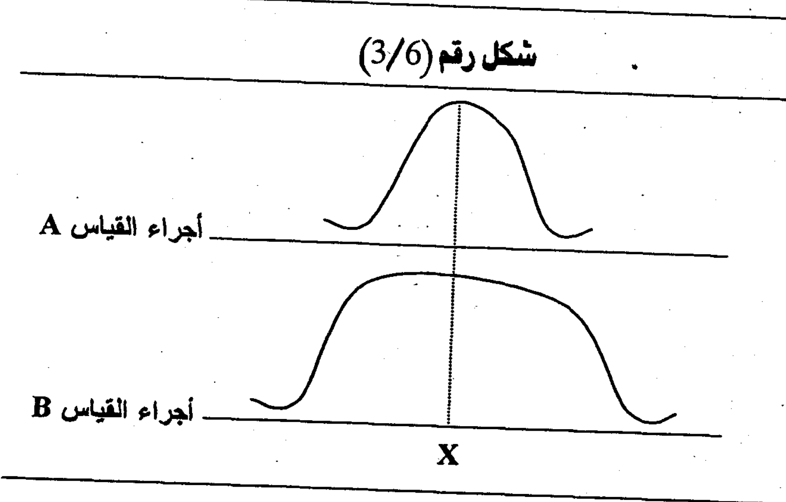
2- أن القياس الموضوعى هو قياس قابل للتحقق بمعنى انه يستند إلى أدلة إثبات.

3- أن القـياس الموضـوعى هـو نتـيجة اتفاق أو إجماع بين مجموعة من الملاحظين أو القائمين بالقياس .

4- يمكن أن تقاس درجة الموضوعية لقياس معين باعتماد مؤشر حجم التشتت لـتوزيع هذا القياس ، ولا يمكن أن يسمى هذا المفهوم بمفهوم الموضوعية

الاحـــتمالى ، فـــإذا اظهر قياسان توزيعين بنفس المتوسط الحسابى ، كان القـــياس ذو الـــتوزيع الأقل تشتتا هو القياس الأكثر موضوعية ، وهو ما يوضحه الشكل رقم (3/6) .

شكل رقم (3/6)



ان إجـــراء القـــياس (A) يعتبر أكثر قابلية للتحقق من الإجراء (B) لذلك فهو أكثر موضوعية ، حيث أن الإجراء (A) له قيم تشتت أضيق حول الوسط الحسابى .

أن التفســـير الثاني يمثل القياس الموضوعى ، لأنه قابل للتحقق فهو يستند إلـــى أدلة إثبات ، كما أن التفسير الثالث يمثل قياس موضوعى لأنه يمثل نتيجة اتفـــاق أو إجمـــاع بين القائمين بعملية القياس ، إن مفهومى موضوعية القياس يدعمان منهج التكلفة التاريخية السائد في الحياة العملية والذي تعد على أساسه مخـــتلف القوائـــم المالـــية ، أن التفسيرين السابقين لمفهوم الموضوعية يتممان بعضـــها الـــبعض في تأييد موقف التكلفة التاريخية – فالفواتير ومستندات القيد المحاسبى التاريخية تجعل الإثبات المحاسبى موضوعيا قابلا للتحقق والاستناد

إلـــى القواعـــد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تمثل اتفاقا أو إجماعا بيـــن المحاســـبين يجعـــل النـــتائج والبيانات المعدة وفقا لها موضوعية حسب المفهـــوم المعـــتمد ، ومـــن الســـهل فـــي هذه الحالة التـــأكد من توفر شرط الموضـــوعية تجريبـــيا بقيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبى الذي قدمـــه أحـــد المحاسبين ، فإذا توصلوا إلى نفس النتائج ، كان ذلك دليلا على موضوعية المحاسب وحياده ، ولكن هذه الموضوعية التي يتحققون من توفرها هـــي موضوعية شكلية تاريخية تستند إلى إحداث الماضي والى أعراف وتقاليد لمعالجة هذه الأحداث ، وغالبا ما تكون هذه الأحداث بعيدة كل البعد عن تمثيل الواقـــع الحالـــي ، فالماضـــى مضى والحياة الاقتصادية في تغير مستمر ، أن الموضـــوعية الشكلية المزعومة التي يقدمها المنهج البراجماتى ومنهج التكلفة التاريخية ، لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصـــاح عـــن القوائـــم المالـــية ، وان التسجيل والقياس على أساس التكلفة التاريخية يعد مقبولا فقط في حالة الاقتصاد الساكن – أي عند ثبات الأسعار ، وكذلك في المشروعات القصيرة الآجل حيث أن التغيرات تكون ضئيلة نسبيا .

عمومـــا أن التفسير الأول للموضوعية (القياس موضوعى لأنه يشير إلى الواقـــع الخارجى المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه) ، والتفسير الرابع للموضوعية الاحتمالية يدعمان (1) بشكل عام أي منهج للقياس المحاسبى الذي يـــراعى اثـــر تغيرات الأحداث الاقتصادية بحيث تصبح المعلومات المحاسبية ممـــثلة لواقـــع الحـــياة الاقتصادية ، أي أن القياس المحاسبى يعكس اثر تغير الوســـط الـــذي تعمل فيه المنشأة ، (2) بشكل خاص منهج تكلفة الاستبدال في القـــياس المحاســـبى ، فالموضوعية تعنى ملاحظة الواقع الخارجى دون تحيز شخصـــى وذلك بمراعاة تغيرات الأسعار الجارية استنادا إلى ثبوتيات في حال

توفـــرها ، مثلا الأسعار المنشورة في البورصة أوالاسترشاد باللوائح السعرية الصـــادرة عـــن المنتجيـــن ، أو إلـــى دراسات علمية تعتمد أساليب الإحصاء وقوانيـــن الاحتمالات ، وفى هذا المعنى فإن القيم والمعلومات المحاسبية قابلة للتحقق .

وجدير بالبيان فإن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها يختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلـــى تحقيقها ، فقد يقوم المحاسب بالقياس استنادا إلى التكلفة التاريخية انسجاما مع قوانين الضرائب ، ولكن هذا القياس قد يصبح مضللا إذا كانت المعلومات ســـتقدم للمساهمين والمقرضين بغية اتخاذ القرارات ، فالبيانات التاريخية قد لا تعكـــس الواقع في تاريخ إعدادها ، كما أن البيانات التاريخية قد تكون مضللة إذا مـــا قدمت للإدارة لاتخاذ قرارات إدارية واقتصادية مثلا لأغراض التسعير والاســـتثمار ، ففـــي الحالـــة الأخـــيرة يجب أن يتم القياس على أساس تكلفة الاســـتبدال وان تكـــون البـــيانات قابلـــة التحقق في تاريخ إعدادها ، وقد يقوم المحاسب بإعداد تنبوات عن الأرباح المتوقعة في الدورة التالية وتقديم البيانات لاعداد الموازنات لفترة قادمة ، ويكون هنا مفهوم الموضوعية احتماليا ، وتفيد قابلـــية التحقق إلى فحص صحة الفروض التي قامت عليها تلك التنبوات ومدى تمثيلها للواقع .

5- مبدأ الإفصاح الكامل **The Full Disclosure Principle**

عـــند تحديد المعلومات التى يتم التقرير عنها ، يتبع المحاسبون الممارسة العامـــة التى تقضى بتقديم المعلومات التى لها أهمية كافية للتأثير على الأحكام الشخصـــية والقرارات التى يتخذها المستخدم الواعى **Informed** ، ويشار الى ذلـــك عادة بمبدأ الإفصاح الكامل والذى يعترف بأن طبيعة ومقدار المعلومات

الـــتى تتضمنها التقارير المالية تعكس سلسلة من الموازنات Trade Offs التى تستند للحكم الشخصى ، حيث تسعى هذه الموازنات الى :-

1- تقديـــم التفصـــيلات الكافـــية للافصـــاح عن الجوانب التى تؤثر على المستخدمين .

2- الاهـــتمام بجعل المعلومات قابلة للفهم ، مع الاخذ فى الاعتبار تكاليف إعدادها واستخدامها .

أن مـــبدأ الإفصـــاح الكامل يشير إلى وجوب أن يكون هناك تقرير كامل وقـــابل للفهـــم عن القوائم المالية لكافة المعلومات الجوهرية المرتبطة بالأمور الاقتصادية للمنشأة ، أن مبدأ الإفصاح يعتمد على توصيل كافة الحقائق الهامة Material والملائمـــة Relevant المـــتعلقة بالمركـــز المالى أو نتائج الأعمال لمستخدمي المعلومات المالية ، ويمكن الوفاء بمتطلبات ذلك المبدأ وتحقيقها في كافـــة القوائـــم المالـــية المنشورة أو عن طريق دعمها عن طريق أحد الأقسام يطلق عليه إيضاحات أو ملاحظات متممة أو ملحقة للقوائم المالية Financial Statements Notes to The ، أن مـــثل ذلك الإفصاح يجعل تلك القوائم اكثر فـــائدة ونفعـــا ويقلـــل مـــن احتمالات سوء الفهم ، كما أن عرض المعلومات الضــــرورية للتشـــغيل الأمـــثل لأســـواق رأس المال الكفء تؤكد على حتمية الإفصـــاح في التقرير المالى ، عموما فإن الإفصاح الكامل Full Disclosure يســـتلزم أن يتم تصميم وأعداد القوائم المالية لعرض الأحداث الاقتصادية التي تؤثـــر علـــى المنشأة خلال الفترة بدقة وبحيث تتضمن معلومات كافية تجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمرين المتوسطين .

وهـــناك إجمـــاع عام في المحاسبة بأن الإفصاح يجب أن يكون أما كاملا Full أوعادلا Fair أوكافيا Adequate ، أن الإفصاح الكامل يشير إلى عرض

كـــامل وشـــامل للمعلومات ، أما الإفصاح العادل فهو يوحي بوجود قيد يملى معاملـــة متســـاوية للمســـتثمرين ، أما الإفصاح الكافي فهي يعنى ضمنا الحد الأدنى لمجموعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، أن إيضاح مجلس الرأي المحاســـبى APB رقـــم (4) قـــد استخدام عنوان العرض العادل طبقا لمبادئ المحاســـبة المقـــبولة والمتعارف عليها ، أما العدالة **Fairness** فهى ينظر إليها علـــى أنهـــا هدف محوري تقوم على الموازنة بين الإفصاح الكامل والكافي ، ومـــع ذلـــك فـــان وجهات نظر مختلفة قد تم التعبير عنها عن معنى ومحتوى الإفصـــاح الكـــامل إلـــى المستثمر العادي الحريص ، ولعل ابرز القضايا التي شـــغلت انتـــباه عالم المحاسبة هي ما هو مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عـــنها ، ولمن يتم الإفصاح عن تلك المعلومات ، وكيف يجب أن يتم الإفصاح عـــنها وما هو الغرض من ذلك الإفصاح ، وعلى الرغم من القبول العام بمبدأ الإفصـــاح والاهتمام الكبير بتحديد مضمونه وشروط تطبيقه فإنه مازال يعانى مـــن وجـــود العديد من الأسئلة دون إجابة ومن وجود تفسيرات مختلفة ، فمن ناحـــية أولـــى ، مـــاذا يعنى الإفصاح الكامل والصادق والمناسب ؟ ، أن كلمة مناسب لا تحدد السقف الأدنى لنوع وماهية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وكذلك كلمة صادق تمثل مطلبا أخلاقيا يصعب تحديد مضمونه بشكل إجرائي، وإمـــا كلمـــة كـــامل فإنها تشير إلى عرض شامل لكافة المعلومات ومن ناحية أخـــرى ، مـــا هـــي المعلومـــات الواجـــب الإفصاح عنها والتي تلبى حاجات المســـتثمر العـــادي بشـــكل كافٍ فتكون مفيدة وغير مضللة ؟ ، هل يجب أن تتضـــمن مـــثلا معلومات عن محاسبة الموارد البشرية والمحاسبة الاقتصادية والاجتماعية ومحاسبة التضخم ؟ ، أن الإجابة على هذه الأسئلة تتطلب تحديدا دقـــيقا لمستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجاتهم المعلوماتية ومستواهم الثقافي

المحاسـبى والاقتصـادي والاجتماعـي ، وكذلك معرفة قدراتهم في المعالجة والمخاطر الناجمة عن تقديم فيض كبير من المعلومات .

وتوجـه أدبيات المحاسبة الانتباه إلى النقاط التالية الواجب مراعاتها لتلبية شروط الإفصاح :

A- تقديم التفاصيل عن السياسات والطرق المحاسبية بصفة خاصة :

1- عندما تستدعى هذه السياسات أو الطرق تطبيق الحكم الذاتى المنطقى والرأي الشخصى للمحاسب .

2- أو عندما تكون الطريقة غير مألوفة .

3- أو عندما توجد عدة طرق بديلة .

B-تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالى والاستثمارى أو لتحديد حقوق الفئات المختلفة ذات الحقوق على الوحدة المحاسبية المقرر عنها .

C-الـتقرير عن تعديل السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في السنة السابقة وتحديد الأثر الناجم عن هذه التعديلات .

D-الإفصـاح عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عملـيات تمـت مع فئات ذات مصلحة في المشروع كالفئات التي تمارس الـرقابة أو الإدارة في المشروع ، أو الفئات ذات العلاقة الخاصة بالوحدة المحاسبية المقرر عنها .

E-الإفصاح عن الأصول المخصصة لهدف معين وعن الخصوم والتعهدات .

F-الإفصـاح عن العمليات المالية والعمليات غير العادية التي تمت بعد تاريخ أعـداد قائمة المركز المالى ، والتي تؤثر بشكل مادى على المركز المالى للمشروع .

أن الإفصاح الكامل المطبق حاليا وفق النموذج المحاسبى المعاصر ينطلق من أربعة فروض رئيسية :

1- فرض مقابلة احتياجات المستخدمين الخارجيين من المعلومات المحاسبية بتقديم مجموعة من القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام General Purpose .

2- فرض أن المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين هي معلومات عن الدخل والثروة في الوحدة المحاسبية .

3- فرض أن القوائم المالية هي قوائم أربع : قائمة المركز المالى ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية .

4- فرض أن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام المذكورة سابقا هو انسب وسائل الإفصاح من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد .

ولا يقتصر الإفصاح الكامل على عرض عناصر القوائم المالية الأساسية الأربع (الدخل، المركز المالى، تغيرات حقوق الملكية، التدفق النقدي) بل يتسع ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها بالأساليب التالية :-

1- الملاحظات الهامشية Footnotes والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية، وتعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية ، وتشمل الإيضاحات حول السياسات المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول الثابتة واستهلاكاتها وطريقة تقويم المخزون السلعي ، العناصر الاحتمالية ، عدد الأسهم المصدرة ، القياسات البديلة للتكلفة التاريخية .

2- قوائم إضافية وكشوف ملحقة Supplementary Statements مثل جداول تحليلية لبعض اجماليات الأصول والخصوم ، قائمة لبيان القيمة المضافة ،

قائمة لبيان اثر تغيرات الأسعار ، قائمة لبيان شئون العمالة ، قائمة بالمعاملات مع الجهات الحكومية .

3- قوائــم الإدارة **Management Report** وتتضمن عادة خطاب مجلس الإدارة إلـــى المســـاهمين ، وكذلك تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل . وأيضا الإفصاح عن أهداف الإدارة واستثماراتها المخططة .

4- تقرير مراقب الحسابات **Auditor's Report** .

وهكذا ، يتضح أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تتجاوز نطاق القوائم المالـــية الأساســـية ، فـــالقوائم هـــي جزء فقط من محتويات التقارير المالية ، وجديـــر بالإشـــارة فـــإن تلـــك التقارير المالية هي بدورها فقط أحد المصادر الأساســـية للمعلومات اللازمة للتقييم واتخاذ القرارات ، فهناك مصادر أخرى للمعلومـــات المحاســـبية : مـــثل دراســـة أوضاع الشركات المنافسة ، دراسة أوضـــاع الشـــركات المنافســـة ، دراسة الأوضاع الاقتصادية العامة ، تقارير المحللين الماليين .

ويســـــمى ذلك الإفصاح بالإفصـــاح التقليدي **Traditional Disclosure** أوالإفصـــاح الوقائي **Protective Disclosure** الذي يهدف إلى حماية المستثمر العـــادي ذي القـــدرة المحـــدودة علـــى استخدام المعلومات المالية ، ويتطلب الإفصـــاح الوقائـــي الإفصـــاح عـــن العديد من الأمور هى : 1- السياسات المحاســـبية ، 2- التغيير في السياسات المحاسبية ، 3- التغيير في التقديرات المحاســـبية ، 4- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية ، 5- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية ، 6- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة ، 7- الإفصاح عن الارتباطات المالية ، 7- الافصاح عن الاحداث اللاحقة .

وقـــد أظهـــر الـــتطور فى الفكر المحاسبى اتجاها متزايدا نحو التوسع فى الافصــــاح وتعـــداد مجالاتـــه ، وهـــو اتجـــاه يعـــرف بالافصـــاح الاعلامى Informative Disclosure ، ولقـــد ظهر ذلك الاتجاه نتيجة التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ، وضرورة أن تكون تلك المعلومات المحاســـبية ملائمـــة لاتخـــاذ القـــرارات مما أدى إلى اعتبار الملاءمة إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية .

ولـــم يعـــد الاتجاه المحاسبى المعاصر يفترض – كما هو الحال سابقا في الإفصـــاح الوقائي – مستخدما أو مستثمرا عاديا متوسط الذكاء والفطنة يكتفى بمعلومـــات محدودة تجعل القوائم المالية غير مضللة ، وإنما يفترض الإفصاح الإعلامـــي مســـتخدما أو مستثمر حصيفا Prudent Investor ذا دراية وخبرة فـــي استخدام وتحليل المعلومات ، فهو مستثمر متخصص أو محلل مالى يتابع التطورات المالية ويفاضل بين الاستثمارات .

ويتضح أهمية الإفصاح الإعلامي في تأثيره على مضمون التقارير المالية، فلقد أصبحت التقارير المالية تتضمن العديد من المعلومات مثل (1) المعلومات الخاصـــة بأثـــر تغيرات مستويات الأسعار ، (2) أعداد تقارير مرحلية مؤقتة Interim Reports عـــن نشاط ونتائج الوحدة المحاسبية فى صورة ربع أو نصف سنوية ، (3) الإفصاح عن أهداف الإدارة وكذلك قيام الإدارة بالتنبؤات المالية Finanical Forecast ، (4) الفصـــل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالـــية لـــرفع مســـتوى قابلية البيانات للمقارنة والتنبؤ ، (5) أعداد التقارير القطاعـــية Segmental Reporting علـــى أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المـــناطق الجغرافـــية ، (6) الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون

السـلعي ، (7) الإفصـاح عـن الأنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر الـتمويل وحسـاب ربحية السهم الواحد ، (8) الإفصاح عن مكاسب وخسائر العملـيات الأجنبـية ، وكذلك الإفصاح عن الطرق المحاسبية المستخدمة في تـرجمة العمـلات الأجنبية في حالة وجود فروع خارجية أو شركات أجنبية تابعـة ، (9) الإفصاح عن سياسة الإدارة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح والهيكل الـتمويلى للوحدة ، (10) الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة وفى الشركات الزميلة وكذلك الإفصاح عن الجهات ذات العلاقة وعن المصالح في المشـاريع المشـتركة . وقد أظهر التطور في الفكر المحاسبى اتجاها متزايدا نحـو التوسـع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ، وهو اتجاه يعرف بالإفصاح الإعلامـي Informative Disclosure ، ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة التركيز على نفعية المعلومات المحاسبية .

الاستثناء أو التعديل في المبادئ المحاسبية

The Exception Or Modifying Principle

أن أهـداف التقرير المالى ، والفروض والمفاهيم توفر إطار عام لتطوير المـبادئ المحاسـبية ، إلا أن قيود استخدام القوائم والتقارير المالية الخارجية تضـع قـيود ومحـددات على الانحرافات المنطقية للمبادئ عن تلك الأهداف والفـروض ، وبـدون تحفظـات محـددة فإن المبادئ قد لا تفي باحتياجات مسـتخدمى تلك التقارير ، أن المستخدمين لديها مقدرة نمطية على التعامل مع مجموعة ضخمة من البيانات وتفسيرها من أجل القيام بالتنبؤات ، وذلك يعتبر حقيقـي اكثر في البلاد تحت النمو حيث أن معظم المستخدمين يعتمدون بشكل كبير على إشاعات السوق ، ولذلك فإن القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بعد

الأخذ في الحسبان قدرة المستخدمين على فهم التفاصيل التي تتضمنها ، عموما أن الثـبات والتوحيد والقابلية للمقارنة والأهمية النسبية وعلاقة التكلفة والمنفعة والقـيود والمحـددات الأخرى يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد المبادئ المحاسبية .

a- الأهمية النسبية – المادية Materialality Principle

يشير ذلك المصطلح إلى الأهمية النسبية **Relative Importance** لعنصر أو حـدث معيـن ، حيـث يهتم المحاسبون عادة بالمعلومات ذات المغزى ولا يهـتمون كثـيرا بتلك العناصر التي يكون تأثيرها ضئيلا على القوائم المالية ، ويجـب إدراك أن الأهمـية لعنصر معين تعتبر مسألة نسبية ، حيث ما يكون هامـا بالنسبة لأحدى الوحدات قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى ، فأهمية العنصر لا يعتمد فقط على مقداره وإنما يعتمد أيضا على طبيعته ، وباختصار يمكن الحكم على أهمية عنصر معين إذا كان هناك توقع معتدل بأن معرفة هذا العنصر يمكن أن يؤثر في قرارات مستخدمى القوائم المالية .

فيعتـبر بند معين هام نسبيا اذا كان إدراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغـير مـن الحكم الشخصى لفرد متوسـط المهارة . فى حين يكون غير هام نسـبيا – ومـن ثم غير ملائم – اذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القـرار ، وبصـفة عامة ، فإن البند يجب أن يكون له أثر وإلا لن تكون هناك حاجـة للإفصـاح عنه ، ويتوقف ذلك على الحجم النسبى لهذا البند وأهميته ، فاذا كان مقدار هذا البند معنويا **Significant** مقارنة بالإيرادات والمصروفات والاصـول والالـتزامات الأخـرى أو صافى دخل المنشأة ، فإنه يجب اتباع المعايـير المحاسـبية الدقـيقة والمقبولة عند التقرير عنه ، أما اذا كان مقداره

ضــئيلا بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبنود الأخرى ، فقد تقل أهمية تطبيق معيار معين عند المحاسبة عنه .

يشــتق هــذا المبدأ من فرض الدورية الذي يقتضى قيام المحاسب بأجراء القــياس في نهاية الدورة المحاسبية لتحديد نتيجة أعمال الدورة والمركز المالى للمشــروع ، وكمفهــوم الحــيطة والحذر يمثل مفهوم الأهمية النسبية – أيضا اســتثناء أو مبدأ تعديليا يطبق عند أعداد القوائم المالية الدورية ، فهو يعنى أن العمليات والأحداث ذات الأثر الاقتصادي غير المهمة نسبيا أو غير الجوهرية يمكــن أن تعالج محاسبيا بطريقة سهلة أو غير دقيقة بصورة استثنائية وان لم تنســجم هذه المعالجة مع القواعد المحاسبية المقبولة عموما ، كما انه لا داعى للإفصــاح عــن هذه الأحداث والعمليات غير المهمة ، فمثلا عند أعداد قائمة الدخــل يضــطر المحاســب إلى تقسيم النفقات والإيرادات إلى إحداث إيراديه عاديــة وإيراديه مؤجلة وأحداث رأسمالية وأحداث غير عادية ، وإثناء عملية التقســيم قد يحمل المحاسب بعض النفقات الإرادية المؤجلة على الدورة الحالية دفعــة واحــدة ويعتــبرها نفقــة إيــراديه عادية ، وقد يستهلك بعض النفقات الرأســمالية فــي الدورة الحالية دون تدويرها إلى الأعوام القادمة نظرا لضالة أهميــتها ، أو قــد يــدور المحاسب نفقات التأسيس إلى الأعوام القادمة نظرا لأهميــتها النسبية وضخامة حجمها ، وقد يستهلك المحاسب العدد والأدوات فى دورة واحــدة رغم أنها اصل ثابت نظرا لضالة قيمتها ، وقد يكتفى في بعض الحــالات باســتهلاك مشــتريات العدد والأدوات خلال الفترة إذا كانت عملية اســتبدال الأصل الجديد بالقديم عملية مستمرة ، ويبقى رصيد العدد والأدوات فــي أول وأخــر الدورة نفسه دون تعديل ، وعند العرض في الميزانية قد لا يفصــح المحاسب عن هذه العدد والأدوات ويضيف رصيدها مثلا إلى الآلات

والتجهيزات ، كل ذلك يبرر بعدم أهميتها أو ضآلة قيمتها النسبية ، وهكذا فإن مـبدأ الأهمـية النسبية أو المادية هو مرشد ضمنى للمحاسب عند اتخاذ القرار عمـا يجـب الإفصاح عنه في القوائم المالية . فالمحاسب يقرر تبعا لهذا المبدأ أي الأحداث والعمليات ليسـت مهمة وذلك :- (a) عند الإثبات المحاسـبى ، (b) وعند أعداد القوائم المالية الدورية لعموم مستخدمى البيانات المحاسـبية ، (c) وعند تقديم البيانات المحاسبية لمستخدم معين .

ولقـد أكـدت التنظيمات المهنية المحاسبية بصورة عامة على أهمية مبدأ الأهمـية النسـبية مـن ناحية ولكنها تركت أمر تطبيقه لحكم المحاسب ورأيه الشخصـى ، فالايضـاح رقـم (4) الصادر في عام 1970 عن هيئة المبادئ المحاسـبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين **AICPA** يوضح أن مفهوم الأهمية النسبية يعنى التقرير المالى فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجـة أنها تؤثر على التقديرات أو القرارات ، أي أن معيار تمييز الجوهرى عـن غـير الجوهرى هو التأثير على قرار المستخدم ، ويمكن أن يسمى هذا الاتجاه في تعريف الأهمية النسبية باتجاه المستخدم ، وهو اتجاه تنادى به كثير مـن أدبيات المحاسبة ، ولكن مفهوم الأهمية النسبية حسب هذا الاتجاه مازال يفـتقر إلـى تعـريف إجرائـي قابل للتحقيق ويقدم للمحاسب معايير تحد من مجـالات الحكـم الشخصـى ، أن نقطة البداية في بحث الاهمية النسبية هي معرفة من هو مستخدم البيانات أو متخذ القرارات وما هو سلوكه ، فطالما أن المعلومـات المحاسبية تعد أساسا من اجل تلبية حاجات المستخدم ، فإن المهم نسـبيا هـو تلـك المعلومـات التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار من قبل هذا المستخدم ، أن عدم الاتفاق على مستخدم معين هو الذي يثير البلبلة في الأدب

المحاسبى من جهة ولدى المحاسب الذي يمسك السجلات المحاسبية أو المراجع الذي يراجع الحسابات من جهة أخرى : فهل هذا المستخدم هو المستثمر أم الإدارة أم مؤسسة حكومية معينة ، وهل هذا المستخدم هو مستخدم عادى إما حصيف ، وطالما أن نظرة هؤلاء المستخدمين تختلف بحسب مصالحهم أو فئاتهم من جهة بحسب مستواهم الثقافي ونماذج قراراتهم من جهة ثانية فإن المحاسب يشعر بالارتباك حينما يطبق مبدأ الأهمية النسبية.

إن ميل غالبية المحاسبين إلى وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبى يرضى جميع المستخدمين في أن واحد اقتضى منهم ضرورة توحيد الأهمية النسبية أيضا ، ولما كانت محاولة وضع مفهوم موحد للإفصاح تقوم على أساس خاطئ ، فمن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للأهمية النسبية ، أن مفهوم الإفصاح يجب أن يختلف بحسب الغرض من البيانات المحاسبية وبحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات ، وبالتالي تقدم تقارير مختلفة إلى فئات مختلفة ، لذلك فإنه ليس من الغريب أن يركز المحاسب على عنصر معين لدى أعداده تقريرا معينا ، ويهمل هذا العنصر لدى أعداده تقريرا آخر .

كذلك فقد أوصت هيئة المبادئ المحاسبية في رأيها رقم (22) فى عام 1972 بالإفصاح عن جميع السياسات أو المبادئ التي تؤثر بشكل مادى على المركز المالى وعلى نتائج العمليات وعلى التغيرات في المركز المالى ، وفى دراسة حول موضوع الاهمية النسبية في عام 1975 أكد مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** على مبدأ الأهمية النسبية .

حيث تم تعريف الأهمية النسبية تعريفا إجرائيا يساعد المحاسب على اتخاذ قرارات خالية من الصبغة الذاتية ، حيث حددت مؤشرات ومعايير تعتمد

أساسـا للتميـيز وتوضـح الادبيات المحاسبية وجود مدخلين أساسيين لتحديد مفهوم الأهمية النسبية هما : (A) مدخل المستخدم ، (B) ومدخل الحجم .

يمكـن أن يعـبر عن حجم العنصر ومدى ماديته أما بشكل رقم مطلق أو رقـم نسبى ، أن التعبير المطلق عن الحجم هو حالة نادرة جدا لضعف دلالته سواء بين المؤسسات المختلفة الحجم أو في المؤسسة الواحدة عبر عدة دورات حيـث يتغير حجم عملياتها ، أما التعبير النسبى عن الحجم فهو الحالة السائدة فـي الحياة العملية ويقوم على ربط العنصر المراد تقويم مدى ماديته أو أهميته النسبية بعنصر آخر متغير ينتمى إليه العنصر المراد تقويمه ، فيكون الربط ذا دلالـة ، كنسـبة مصاريف وعمولات وكلاء البيع إلى حجم مبيعاتهم أو نسبة مصاريف نقل المشتريات وعمولة وكلاء الشراء إلى رقم المشتريات لدمج هذه المصـاريف في تكلفة المشتريات أو فصلها عنها أو لمراقبة هذه المصاريف ، وعلى هذا فإن نسبة العنصر إلى مجموعة نسبة العنصر إلى مجموعة الأحداث التـي ينـتمى إلـيها هي التي تحدد أهميتها النسبية ، ولكن من المعروف في المحاسبة أن الأحداث الاقتصادية تخضع لسلسلة طويلة من التسجيل والتجميع خـلال الـدورة المحاسبية ويتم تلخيص هذه الأحداث بإظهار نتيجة الدورة من ربـح أو خسـارة في آخر المدة ، وهذه النتيجة بصورة خاصة هي التي تثير التسـاؤل حـول الدلالة الموضوعية لربط العناصر المراد تقويم مدى ماديتها بـرقم دخل الدورة ، إذ أن رقم نتيجة الدورة عرضة لتغيرات كبيرة من دورة لأخرى ، الأمر الذي قد يؤدى في بعض الحالات إلى تراجع النسبة المئوية – وبالتالـي تـراجع الأهمية النسبية – لعنصر ما رغم زيادة حجمه المطلق عن الـدورة السابقة ، كما يطرح التساؤل عن [illegible]لة النسبة المئوية في حالة ظهور خسارة في نتيجة أعمال المشروع ، ومع ذلك فإن دخل الدورة يعد أساسا شائع

الانتشـــار ، وبالرغم من الجزافية التي تبدو من خلال تحديد نسبة معينة تعتبر الحد الفاصل بين المهم وغير المهم ورغم أن هذه النسبة مختلف عليها أيضا ، فمـــن الواضـــح أن رقم دخل الدورة مهم نسبيا في الحياة العملية ، ولا شك أن هـــذه النســـبة الجزافية ، كيفما تم تحديدها ، تنطوى على خطأ كبير ناتج عن عملـــيات التجمـــيع والتلخـــيص ، وهى لا تقيم وزنا للمنشآت الخاسرة أو قليلة الأربـــاح ، مـــع ما يمكن أن تنطوى عليه المنشأة الخاسرة من عمليات مهمة نسبيا أدت إلى خسارتها .

مـــن هنا يتضح انه من الأفضل ربط الحدث بالأحداث المنسجمة من حيث طبيعتها وليس بالربح ، كربط مصروفات البيع بالمبيعات ومصروفات الشراء بالمشتريات ، وهذا ما يعتمده مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** في تحديد الماديـــة أو الأهمية النسبية حيث عرفتها كما يلي : " إذا كان المبلغ الحالي أو آثـــره المستقبلي يساوى أو يزيد عن 10% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإنـــه يـــتوقع أن يكون الأمر مهما ، وإذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يـــتراوح بيـــن 5% – 10% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإن موضوع المادية أو الأهمية النسبية يتعلق بالظروف المحيطة " .

عمومـــا فإن تحديد ما يعد هاما نسبيا فى مجال الممارسة ليس أمرا قاطعا **Clear-Cut** ، وأنـــه يلـــزم اتخـــاذ قـــرارات صعبة فى كل فترة ، ولا يمكن للمحاســـب الوصول الى إجابات منطقية ومعقولة إلا بممارسة الحكم الشخصى الجيد والخبرة المهنية .

كمـــا تعـــد الاهمـــية النســـبية أيضا عاملا حاكما فى العديد من القرارات المحاســـبية الداخلية ، فهناك أمثلة عديدة على الأحكام الشخصية التى يجب أن تســـتند فـــى الـــنهاية علـــى مـــدى المعقولـــية **Reasonableness** والعملـــية

Practicability ، والـــتى يلـــزم فيها التطبيق الحاذق لقيد الأهمية النسبية مثل درجـــة التفصـــيل المطلوبة فى دفتر أستاذ مساعد المصروفات ، ودرجة الدقة المطلوبـــة فى توزيع المصروفات على أقسام المنشأة ، ومدى ضرورة إجراء تسويات للبنود المستحقة والمؤجلة .

الثبات والقابلية للمقارنة Consistency and Comparability

أن مـــبدأ الثـــبات يقضـــى بأن كافة المفاهيم والمبادئ ومداخل القياس في العملـــية المحاسبية يجب أن يتم تطبيقها بطريقة مماثلة أو متسقة من فترة مالية إلى فترة تالية ، من اجل التأكد من أن البيانات التي تم التقرير عنها في القوائم المالـــية قابلـــة للمقارنة بشكل معتدل عبر الفترات الزمنية ، ذلك المبدأ لا يتيح إحداث تغيرات من خلال استخدام مدخل محاسبي محل مدخل آخر ، ومع ذلك فهـــو يســـمح بأحداث تغيرات في الأساليب المحاسبية إذا كان من المحتمل أن يحســـن قـــياس النتائج المالية والموقف المالى ، على سبيل المثال التحول من طريقة FIFO إلى طريقة LIFO لتقييم المخزون أثناء التضخم ، أوالتحول إلى طريقة القسط الثابت من طريقة القسط المتناقص لحساب قيمة الإهلاك .

أن مبدأ الثبات يتضمن عموما :

a- تطبـــيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى .

b- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمشروع .

أن تطبـــيق مبدأ الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل القوائـــم المالية اكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين ، وكذلك يوفر مبدأ

الثـبات – عن طريق استخدام نفس إجراءات القياس المحاسبى وجعل البيانات المحاســبية قابلة للمقارنة – إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات الـتطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورة التالية مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع ، بحيث يصبح التنبؤ واقعـيا قـدر الإمكان ، لان استخدام طرق قياس وإجراءات مختلفة من فترة لأخـرى يجعـل مـن الصعب الفصل بين تغيير البيانات نتيجة تعديل الطرق والإجـراءات – أي نتـيجة عدم تطبيق مبدأ الثبات – وتغيرها نتيجة العوامل الاقتصادية داخل وخارج المشروع ، فلو قومت الأصول بالتكلفة التاريخية في بعـض الـدورات ثم بالتكلفة الاستبدالية في البعض الآخر ، ولو غيرت طرق اسـتهلاك الأصول الثابتة من دورة إلى أخرى ، فإن هذه التعديلات من دورة إلـى أخرى تؤدى إلى تشويه بيانات قائمتى الدخل والمركز المالى ، وليس من المستبعد أن تعمد الإدارة إلى التعديل بهدف التلاعب في النتائج وعدم الإفصاح عن الوضع الحقيقى للمشروع .

مـن هـنا يتضـح أن مـبدأ الثبات يتوجه أساسا لخدمة مستخدم البيانات المحاسبية ، فهو يساعد على ترشيد قراراته يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة عـبر الدورات المحاسبية المتتالية ، وبذلك يرفع مبدأ الثبات مستوى منفعة هذه القوائم المالية .

وجديـر بالبـيان فـإن مـبدأ الثبات هو موضوع يهم المحاسب ومراجع الحسـابات علـى حد سواء ، إذ على مراجع الحسابات أن يصرح في تقريره عمـا إذا كانـت التقارير المالية قد أعدت بشكل ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمطبقة على أساس الثبات مع السنة السابقة ، وبما أن الثبات لا يعـنى أبـدا الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرق والإجراءات

المحاسـبية ، بـل يقصـد به الثبات النسبى الذي يسمح بإدخال التغييرات أو التعديلات إذا ما دعت الظروف إلى ذلك . في هذه الحالة يتطلب مبدأ الإفصاح التام تحديد اثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدم القوائم المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات .

وطـبقا للرأي رقم (20) لهيئة المبادئ المحاسبية فإن التغيرات التي تبرر تعديلا في الإجراءات المحاسبية هي :

1- التغيير في أحد مبادئ المحاسبة .

2- التغيير في التقدير المحاسبى .

3- التغيير في تقرير الوحدة . وتذكر الهيئة انه عند استخدام مبدأ محاسبي ذات مـرة ، فإنه ينبغى عدم تعديله إلا إذا كان هناك ما يبرر تفضيل استخدام مبدأ جديد (قاعدة الأفضل) .

وبيـنما يعـنى مبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد تطبيق نفس الإجراءات لمعالجـة الأحداث المماثلة عبر الدورات المحاسبية المتتالية في منشأة معينة ، فـإذا مـبدأ التماثل يعنى استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة ، أن هـدف الـتماثل هـو جعل القوائم المالية الصادرة عن المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في منشآت مختلفة ، ويتضمن هدف التماثل اتباع مايلى :-

1- نفـس الإجـراءات المحاسـبية ، 2- نفس مفاهيم القياس ، 3- نفس التبويب ، 4- نفس طرق الإفصاح أو العرض .

أن الـتماثل هو شرط أساسي لجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة ، أما هـدف قابلـية المقارنـة فيمكـن أن يعرف بأنه تماثل الخصائص التي تجعل

المقارنـــة أمـــرا ممكـــن الـــتحقق بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القـــرارات بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم ، ويعد مبدأ المقارنة من أهم المؤشـــرات التـــي يعتمد عليها التحليل المالى والرقابة بغية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو اكثر مع بعضهم البعض ، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون **Static Comparison** ، أو بمقارنـــة بيانات نفس الشركة لعدة فترات زمنية ، وهو ما يدعى بالمقارنة في حالة الحـــركة **Dynamic Comparison** ، وكذلك من المفـــيد مقـــارنة بعض المؤشـــرات المالية للمشروع وبيان علاقاتها مع بعضها للحكم على كفاءة أداة الوحدة الاقتصادية أو مركزها المالى .

ولمـــبدأ التماثل مؤيدون ومعارضون ، فالتماثل يعنى التوحيد والإقلال من المـــرونة وحرية الاختيار ، والمرونة ، وعدم التماثل يعنى التنوع ، ولقد نشأ فـــي المحاســـبة جدل حول أي مبدأ يجب أن يتم تطبيقه فى الواقع هل هو مبدأ الـــتماثل أم مبدأ المرونة ، حيث يرى مؤيدو مبدأ التماثل أن تطبيقه يؤدى إلى الإيجابيات التالية :

(1) تخفـــيض التـــنوع الكبـــير في استخدام الإجراءات المحاسبية في الحياة العملية ويخفض إمكانيات إساءة استخدام طرق محاسبية غير ملائمة .

(2) يســـمح بأجراء المقارنات بين القوائم المالية للمشاريع المختلفة ، وتساعد هـــذه المقارنات على تقييم الأداء وترشيد القرارات على مستوى المنشأة الواحدة وعلى مستوى القطاع الاقتصادي موضوع المقارنة .

(3) أن حـــرية الإدارة فـــي اختيار طرق محاسبية خاصة بها قد تتيح فرصة الانحياز في عرض البيانات بما يتعارض مع أمانة سلامة القوائم المالية. لذلك فإن تطبيق مبدأ التماثل يفيد ويرفع ثقة المستخدمين في القوائم المالية.

(4) أن عدم تطبيق مبدأ التماثل قد يقود إلى تدخل الجهات الحكومية وإصدار تعليماتها لفرض هذا التماثل .

من ناحية ثانية فإن تطبيق مبدأ المرونة **Flexibility Principle** يؤدى إلى الإيجابيات التالية – وحيث تمثل مجال انتقـــادات موجهة ضد مبدأ التماثل :–

(1) أن الـــتماثل في استخدام الإجراءات المحاسبية لنفس الحدث أو العنصر يجلب معه خطر تلاشى الفروقات الهامة للحالات المختلفة لهذا الحدث .

(2) كمـــا أن قابلية المقارنة هي هدف غير واقعي ، فلا يمكن تحقيقه باعتماد المنشأة لقواعد لا تراعى حقائق الظروف المختلفة .

(3) كمـــا أن اخـــتلافات الظـــروف التي تواجه كل منشأة تستدعى معالجات محاســبية مخـــتلفة ، بحيث أن التقرير عن الشركة يعكس هذه الظروف المختلفة التي أدت إلى العمليات والأحداث التي تهم الوحدة المحاسبية .

(4) بالإضـــافة الـــى أن الـــتماثل يقف عقبة في التطور ويحول دون إدخال التعديلات المرغوب فيها .

أن هـــدف كـــل من مبدأ التماثل ومبدأ المرونة هو حماية المستخدم وتقديم معلومـــات مفـــيدة ، وان كلا من هذين المبدأين يفشلان في تحقيق هذا الهدف لأنهمـــا يأخذان موقفا متطرفا حول موضوع التقارير المالية ، فالتماثل لن يقود تلقائـــيا لقابلية المقارنة ، والمرونة تقود بشكل واضح إلى الاضطراب وإساءة اســـتخدام الثقة ، وان موقفا وسطا بين المبدأين يقوم على تشجيع التماثل لتقليل فجوة التنوع في الممارسات المحاسبية ويسمح في نفس الوقت بمراعاة ظروف الســـوق والأحـــداث الاقتصادية الخاصة بالمنشأة والخاصة بصناعة معينة مع ربط إجراءات محاسبية معينة بظروف اقتصادية معينة ، أن هذا الموقف الوسط

يدعـــو إلى تعريف إجرائي للظروف المختلفة والى اختيار إجراءات محاسبية تلائم اختلاف الظروف بحيث تصبح نتائج العملية المحاسبية اكثر واقعية .

الحيطة والحذر – التحفظ Conservatism

إن هـــناك القليل من الأعراف فى المحاسبة التى تعرضت لمثل سوء الفهم الـــذى تعـــرض له مفهوم التحفظ ، فالتحفظ يعنى أنه "اذا كنت فى حالة تشكك فعلـــيك أن تختار الحل الذى يكون احتماله زيادته للأصول والدخل أقل ما يمكن "، حيـــث يلاحـــظ أن عرف التحفظ لا يتضمن أى شئ يدعو المحاسب لأن يقدر الأصـــول أو الدخـــل بـــأقل مـــن قيمتها ، ولكن لسوء الحظ فقد فسره بعض المحاســبين علـــى أنـــه يعـــنى ذلك فقط ، فكل ما يفعله التحفظ – عند تطبيقه بصـــورة صحيحة – هو ان يرشد المحاسب فى المواقف الصعبة ، ويتمثل هذا الإرشاد فى قاعدة معقولة تماما مؤداها : الابتعاد عن المغالاة فى تقدير صافى الدخـــل أو صـــافى الأصول ، ومن أمثلة التحفظ فى المحاسبة استخدام مدخل الـــتكلفة أو الســـوق أيهمـــا أقـــل فى تقييم المخزون ، وكذلك قاعدة ضرورة الاعتراف بصافى الخسائر المحققة على التزامات الشركة بشراء سلع معينة ، فعـــند وجـــود شك فى قضية معينة فإن التحفظ فى التقدير **Understate** يكون أفضـــل من المغالاة فيه **Overstate** ، وبالطبع فإنه عند عدم وجود أى شك لن توجد حاجة لتطبيق هذا القيد .

يشـــتق هذا المحدد من فرض استمرارية المشروع وفرض الدورية ، وهو يمـــثل استثناء أو مبدأ تعديليا بمعنى انه يطبق كقيد عند التقويم وأعداد البيانات المحاسبية ، وفي مفهومه العام يعنى مبدأ الحيطة والحذر انه عند الاختيار بين إجراءين محاسبين أو اكثر يفضل اختيار الأجراء ذي الأثر الأقل إيجابية على

حقـــوق الملاك أو المساهمين من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققـــة بعـــد أو صورية والأضرار بحقوق الدائنين نتيجة لذلك ، وبشكل اكثر خصوصـــية يعنى مبدأ الحيطة والحذر اعتماد القيم الأدنى عند تقويم الأصول والإيـــرادات والقيم الأعلى عند تقويم الخصوم والنفقات في تاريخ أعداد القوائم المالـــية ، وبـــناء علـــيه فـــإن مبدأ الحيطة والحذر يملى على المحاسب موقفا متشائما عند أعداد القوائم المالية .

وعـــند تحديـــد نتيجة أعمال الدورة وتقويم الأصول قد يقود مبدأ الحيطة والحذر إلى الابتعاد عن معالجة محاسبية مقبولة علميا أو نظريا ، وبذلك يمثل اســـتثناء أو مبدأ تعديليا لمبدأ آخر نظرا لهيمنة مبدأ الحيطة والحذر في الحياة العملـــية ، فمـــثلا يعـــتمد الحـــيطة والحذر قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل **Lower Of Cost Market** عـــند تقويم المخزون السلعي أو الأصول المتداولة الأخـــرى كالأوراق المالية المشتراة بهدف المضاربة ، فإذا ما تعرضت التكلفة التاريخـــية الفعلـــية للأصـــول المتداولة مع مبدأ الحيطة والحذر ، فسرعان ما يضـــحى المحاسب بهذه التكلفة التاريخية ويعتمد سعر السوق الأدنى من سعر الـــتكلفة ، ويتغاضـــى بذلك عما يسببه التخلى عن منهج التكلفة التاريخية من إخـــلال بمـــبدأ اتـــباع النسق الواحد وعدم الاستمرار في تطبيق نفس المبادئ المحاســـبية قابلـــة للمقارنة خلال الدورات المحاسبية المتتالية وكذلك الإخلال أيضا بمبدأ قابلية البيانات للمقارنة .

ومـــع أن طـــريقة الـــوارد أخيرا صادر أولا **LIFO**في تسعير المخزون السلعي وأساليب التعجيل والإسراع فى استهلاك الأصول الثابتة (مثلا باختيار طريقة استهلاك تسمح بتكوين مخصصات كبيرة في السنوات الأولى لاستثمار الأصـــل ، أو اعـــتماد عمـــر إنتاجـــي للأصل اقل من الواقع) هي إجراءات

معـــروفة عموما بأنها تحد من أثار التضخم النقدي ، غير أن هذه الإجراءات السـابقة يمكن أن ينظر إليها بأنها نتاج مبدأ الحيطة والحذر ، فهي تؤيد تقليدا للـتحفظ فـي بيانات الميزانية ، كما أنها تراعى رغبة الإدارة في التحفظ في توزيع الأرباح والاحتفاظ بالسيولة لاستبدال الأصول .

وتذهـب أدبـيات المحاسبة إلى أن مبدأ الحيطة والحذر هو اقدم المبادئ المحاسـبية واكـثرها شمولية في التقويم ، ولقد طبق هذا المبدأ قديما كطريقة لمواجهة ظروف عدم التأكد المحيطة بالمشروع وكطريقة لحماية الدائنين بعدم توزيــع أرباح غير محققة على الملاك أو المساهمين ، وقد انتشر مبدأ الحيطة والحــذر بشـكل خاص أبان الأزمة الاقتصادية الكبرى في الثلاثينات من هذا القــرن وذلــك بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت هذه الأزمة ، فقد كانــت إدارة المشروع تحاول إظهار الموقف المالى بأحسن مما هو عليه فعلا لدرء الإفلاس عنه وذلك عن طريق تقويم الأصول بأكثر من الواقع – فأسعار السلع قد تدنت بشكل كبير وانتشرت البطالة والكساد خلال الأزمة الاقتصادية– ممـا يؤدى إلى زيادة الربح الدورى بإظهار أرباح دورية ، في هذه الظروف كـان رد الفعل العفوى للمحاسب هو الأيمان بمبدأ الحيطة والحذر حرصا على حماية نفسه من ضغوط الإدارة ومن دعاوى المستثمرين والدائنين .

ويواجه مبدأ الحيطة والحذر عدة انتقادات أهمها :

(A) أن مـبدأ الحـيطة والحـذر يظهـر تناقضا ذاتيا أحيانا ، فهو موقفا تشاؤميا عند تحديد الدخل في دورة معينة باعتماد سعر السوق الأدنى لمخزون آخر المدة ، ولكن هذا الأجراء نفسه سيؤدى في الدورة التالية إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي، وهذه الزيادة تناقض الحيطة والحذر .

(B) أن الإفــراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصـــوم وفق مبدأ الحيطة والحذر ، وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبـــيع بعد رغم أنه يمكن تحقيقها بسهولة إذا رغبت الإدارة في ذلك فظروف الســوق تســمح بتحقــيق هذا الربح ، أن هذا الموقف التشاؤمى لمبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كــل دورة بشكل دقيق واقعي وتصوير قائمة مركز مالى واقعية، فيؤدى مبدأ الحــيطة والحــذر تــبعا لذلك إلى الأضرار بمصالح المساهمين ، فهو ينقص أربــاح جــيل مــن المســاهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الــدورات المتعاقــبة ، بالرغم مما قد يسوقه الكتاب التقليديون من حجج تستند إلـــى فــرض اســتمرار المشروع الذي يتضمن تسوية أرباح العام الحالي مع أرباح العام القادم ، ولكن استمرار المشروع – إذا تم قبوله جدلا – إنما ينطوي على عدم استمرار أصحاب الحقوق فيه.

(C) يمـــثل مبدأ الحيطة والحذر مزيجا من منهج التكلفة التاريخية ومنهج تكلفة الاستبدال ، فهو يعتمد أساسا بيانات التكلفة التاريخية ، ولكنه يعتمد تكلفة الاستبدال فقط إذا كانت أسعار الاستبدال أدنى من الأسعار التاريخية .

علاقة التكلفة – المنفعة Cost - Benefit Relationship

يفـــترض المســـتخدمون غالبا أن المعلومات سلعة بلا تكلفة ، ولكن معدوا ومقدمـــوا المعلومات المحاسبية يعلمون أن ذلك غير صحيح ، ويلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات والمنافع التى يمكن الحصول عليها من استخدامها، ويلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف ، وقد اعتاد المحاسبون الممارسون بصــــورة تقلــيدية علـــى تطبيق هذا القيد تحت دعوى النفعية **Expediency**

والعملـــية **Practicality** ، ولكـــن فـــى الآونـــة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايـــير والجهـــات الحكومـــية اللجـــوء لتحليل التكلفة / المنفعة قبل إصدار متطلـــباتهم مـــن المعلومات بصفة نهائية ، ولتبرير المطالبة بأسلوب قياس أو إفصـــاح معيـــن ، يجـــب أن تزيد المنافع التى ينتظر الحصول عليها منه عن التكاليف المرتبطة به .

ولكـــن الصـــعوبة فـــى تحليل التكلفة / المنفعة هى أن التكاليف والمنافع (وخاصـــة المنافع) لا تكون قابلة للقياس دائما ، فهناك عدة أنواع من التكاليف مـــثل تكالـــيف التجميع والتشغيل ، تكاليف النشر ، تكاليف المراجعة وتكاليف المـــنازعات القضـــائية المحتملة ، وتكاليف الافصاح الى منافسين ، وتكاليف التحلـــيل والتفســـير ، وتـــتحقق المنافع من لكل من معدى القوائم المالية (فى صـــورة مـــزيد مـــن الرقابية الإدارية والقدرة على جلب رأس مال إضافى) والمســـتخدمين لهـــا (فـــى شكل تخصيص للموارد وربط للضرائب) ، ولكن القياس الكمى للمنافع يكون عادة أكثر صعوبة من التكاليف .

وقـــد حـــاول **FASB** تناول هذه القضية بصورة أكثر وضوحا ، فقد أدرج فـــى أحـــد معايـــيره الأخيرة عن محاسبة أصحاب الأعمال عن منافع ما بعد الـــتقاعد بخلاف المعاشات ، جزءا يبرر القواعد الجديدة على أساس التكلفة / المنفعة ، وقد قدم **FASB** هذا الجزء الخاص استجابة للانتقادات التى تلقاها من مجتمع الأعمال .

الفصل الرابع

الإطار النظرى للتوافق المحاسبى الدولى

الفصل الرابع

الإطار النظري للتوافق المحاسبي الدولي

The Conceptual Framework of International Accounting Harmonization

4/1 تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير .

4/2 عملية وضع المعايير والتباين عالمي النطاق في الممارسات المحاسبية .

4/3 طبيعة وأهمية ومقومات التوافق فيما بين المعايير المحاسبية .

4/4 مجهودات التوافق والتناسق المحاسبي على المستويات الدولية .

4/5 تقييم دور ومجهودات التنظيمات الدولية فى التوفيق المحاسبى .

4/1 تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير

The Conceptual Framework Evolvement of Accounting from principles to Standards

إن دراسة التطور التاريخي للفكر المحاسبي يشير إلى السيطرة الكاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين ، حيث أن الحياة العملية ومتطلباتها سواء في القوانين أو الوضع الاقتصادي والاجتماعي أو التطور التكنولوجي أو سيطرة مصالح ملاك المشروع في ظل شركات الأشخاص قد فرضت التطور المحاسبي وحددت اتجاهاته ، حيث أدى هذا التوجه العملي في المحاسبة إلى تراكم خبرات محاسبية منذ العصر الوسيط ، تحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية **Customs** وتقاليد **Conventions** أصبحت مقبولة بين طوائف المحاسبين المهتمين ، ولقد ساعد في ترسيخ هذا الاتجاه العملي في المحاسبة تكوين اتحادات وتنظيمات مهنية علمية اعترفت بتلك الأعراف والتقاليد ونشرتها بين جمهور المحاسبين كتوصيات مهنية وقد أطلق على هذا المدخل في تكوين المبادئ المحاسبية بالمدخل العملي البراجماتي **Pragmatic Approach** .

وقد أدى هذا المدخل في تلك الفترة إلى ظهور عديد من القواعد والتقاليد 1- فرض الدورية ، 2- فرض الاستمرارية ، 3- فرض الوحدة أو الشخصية المعنوية ، 4- فرض وحدة القياس النقدي ، 5- فرض التوازن .

وقد تمثل الشكل القانوني السائد للملكية في تلك الفترة في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص عموما . لذلك تطورت تلك الأعراف والتقاليد من وجهة نظر صاحب المشروع الفرد ، كما ركزت التشريعات القانونية على حماية

حقـوق الدائنيـن ، وهكـذا تركز الاهتمام حول قائمة المركز المالي بالدرجة الأولى .

ويؤخـذ على هذا المدخل العملي خلوه تماما من الخلفية الفكرية النظرية ، وينتقد ذلك المدخل بوجه عام لوجود عديد من نواحي القصور التالية :

1-اعـتماده على مجموعة قواعد وأعراف وتقاليد ناجمة عن التطبيق العملي لم تستند إلى التأصيل العلمي أو التحليل المنطقي .

2-افـتقاره إلـى الاتساق **Inconsistency** المنطقي ، مما أدى إلى تناقض أو تعارض بين كثير من البدائل .

3-افـتقاره إلى الاكتمال **Incompletement** ، حيث يترك كثيرا من المشاكل المحاسـبية القائمة دون حل منطقي ، وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين الـبدائل المحاسـبية المـتاحة ، إذ تتعدد البدائل للمشكلة الواحدة ويترك الاختيار بينها دون مفاضلة موضوعية علمية .

ويمكـن القـول بـأن المدخل الذي نال القبول لوضع إطار فكري نظري للمحاسـبة وتطويـر مبادئ المحاسبة قد اعتمد على المنهج الانتقائي **Electic Approach** التركيبـي الـذي يجمـع بيـن عدة مداخل مختلفة باعتباره نتاج محـاولات عديـدة مـن الكـتاب والتنظيمات والاتحادات على مستوى الفكر الـنظري والتطبيقـي بهدف المساهمة في إنشاء المفاهيم والمبادئ التي تشكل الإطـار الـنظري للمحاسـبة التـي اعتمدت أحيانا على المدخل الاستنباطي **Deductive** وأحيانا أخرى على المدخل الاستقرائي **Inductive** ، وغالبا على مدخـل مركـب يجمع بينهما ، ويمكن القول بأن هناك ثلاثة مراحل في تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية هي:-

(A) المرحلة من عام 1900 حتى عام 1933

وهـــي تمـــثل مـــرحلة مساهمات الإدارة باعتبارها المسيطرة على اختيار المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها سنويا في التقارير المالية .

فقـــد تنامـــي دور الإدارة فـــي التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية مع انتشار الشركات المساهمة بعد عام 1900 كشكل جديد للملكية ساهم في زيادة عـــدد الشركات ونمو حجمها ، حيث أدى انتشار شكل الشركات المساهمة إلى ظهـــور: (a) خاصـــية اســـتمرار الشركات المساهمة دون عمر محدد ، وهذه الخاصـــية هي الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرارية **Going Concern** فـــي المحاســـبة ، (b) خاصـــية انفصال الملكية عن الإدارة ، وهو ما يعرف بظاهـــرة الملكـــية الغائبة ، وهذه الخاصية هي الأساس الذي يقوم عليه مفهوم الشخصية المعنوية **Entity** .

لقد أثرت ظاهرة الملكية الغائبة تأثيرا كبيرا على المحاسبة – فقد أظهرت أهمـــية الـــدور المحاســـبي في مجال تقييم الإدارة وما يتطلبه ذلك من مقابلة المجهودات بالمنجزات أو ما يطلق عليه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، ممـــا أدى إلـــى تركـــيز الاهتمام على قائمة الدخل بالدرجة الأولى (بدلا من الاهـــتمام بقائمـــة المركز المالي سابقا) ، وانتشار تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصـــروفات واعـــتماد نتيجة الدورة كمؤشر لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأمـــوال الموكلة إليها – وهكذا أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة .

وتعـــود جـــذور نظـــرية الوكالة **Agency Theory** إلى تلك الفترة ، حيث تعتـــبر الإدارة وكـــيلا عـــن المـــلاك المساهمين يقومون بإدارة المشروعات

لمصـــلحتهم حيــث نرغب أساسا في إظهار مدى نجاحهم في المهام الموكولة إلــيهم عن طريق تعظيم الأرباح المعلن عنها في التقارير المالية ، وبداهة فقد قامــت الإدارة باختيار المبادئ والأعراف المحاسبية التي تساعدها في تحقيق وكالــتها علـــى النحو الأكمل ، ومن ثم كان لها السيطرة على شكل ومضمون القوائم المالية والإفصاح المحاسبي ، وقد كان للاعتماد على مبادرة الإدارة في إيجاد الحلول للمشكلات ذات الصلة بالنتائج العديدة التالية :-

1- افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية بسبب الطبيعة العملية للحلول المعتمدة .

2- التركـــيز علـــى تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بما يؤدي إلى تدنيه ضريبة الدخل .

3- اعــتماد الممارســات والإجراءات المحاسبية بشكل يؤدي إلى تمهيد مستوى الدخل **Income Smoothing** .

4- تجنب معالجة المشكلات المعقدة واختيار حلول نفعية .

5- اعــتماد حلول مختلفة وممارسات مختلفة لنفس المشكلة في المنشآت المختلفة.

إن ذلــك الوضع النفعي قد خلق في العشرينات من القرن الحالي جوا من عــدم الرضى ، فكثرت المطالبات بضرورة تحسين التقارير والقوائم المالية ، كمــا تــم لفــت النظر بشكل خاص إلى السلطة والثروة الطائلة التي يتمتع بها هــؤلاء المديـــرون في الشركات المساهمة الصناعية . لذلك كثرت من ناحية ثانية النداءات لحماية المستثمرين .

وعلـــى الصـــعيد الأكاديمـــي وكمحاولة للتأصيل العلمي للمحاسبة في تلك المـــرحلة قدمـــت أدبـــيات المحاســـبة أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاســـبة وفـــق المنهج الاستنباطي ، عندما تم نشر كتاب " نظرية المحاسبة " عام 1922 ، حيث حدد صاحبة باتون ستة فروض محاسبية أساسية هي :

1- الوحدة المحاسبية **Accounting Entity** .

2- الاستمرارية **Going Concern** .

3- معادلـــة الميزانية ، والتي تعتمد على فرض التوازن التام ، وهو يعد جوهر تطبيق القيد المزدوج .

4- عـــدم تغـــير وحـــدة القياس النقدي ، أو ما تعرف بفرض ثبات وحدة القياس النقدي .

5- التصـــاق أو تتـــبع الـــتكلفة **Costs Attach** حيث يجب إثبات الأصل محاســـبيا علـــى أســـاس تكلفة شرائه ، أما في المنشآت الصناعية يتم الاعـــتماد علـــى مفهوم " تتبع التكلفة " حيث يعتبر الأساس الضروري لنظام محاسبة التكاليف .

6- اســـتحقاق المصـــروفات وتحقـــيق الإيرادات ويتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة .

(B) المرحلة من عام 1933 حتى عام 1973

يتضـــح فـــى تلك المرحلة دور المجامع والتنظيمات المحاسبية على النحو التالي:-

1- دور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

خلال تلك الفترة أصاب النظام الرأسمالي العالمي أزمة كساد عامة ، سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى . ولقد انطلقت هذه الأزمة من سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة ، وانتشرت بسرعة في القارة الأوروبية لتصبح أزمة كساد عالمية .

وقد أدت تلك الأزمة إلى إفلاس كثير من المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لحساب المنشآت الكبيرة التي أخذت تسيطر وتحتكر الأسواق . وخوفا من الإفلاس دفع هذا الوضع إدارات العديد من الشركات إلى مزيد من الافتراض وإلى تقديم قوائم مالية مغايرة للواقع عن طريق اختيار إجراءات وسياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح صوريا . وهكذا تضررت مصالح المقرضين والمساهمين (أصحاب السندات والأسهم في سوق الأوراق المالية) ، الأمر الذي دفعهم إلى القضاء لمساءلة الإدارة أو المراجع ، وكثيرا ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع الاستثماري المالي ودرءا للغش والتلاعب .

ونتيجة لذلك تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المجتمع والمستثمرين ، بوضع مبادئ تلزم الإدارة وتحمي المراجعين من ضغوط الإدارة بهدف الحد من حريتها في اختيار الممارسات المحاسبية البديلة التي تخدم مصلحتها ، وهكذا ظهر إلى الوجود (a) قانون الاستثمارات لعام 1933 والذي يتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف لجنة حكومية (أصبحت فيما بعد لجنة SEC) ، (b) قانون سوق الأوراق المالية وتبادلها ، (c) إنشاء لجنة تنظيم SEC عام

1934 لتكون مسئولة عن مختلف القوانين المتعلقة بتنظيم وتبادل الأوراق المالية في البورصات ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل الشركات الأمريكية. ولقد أعطيت تلك اللجنة SEC سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها من الشركات الخاضعة لها ، تداول الأوراق المالية .

لقد كان لذلك التنظيم القانوني وإنشاء اللجنة أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية وحفز المجمعات المهنية المحاسبية لتكوين اتحادات وطنية وإقليمية ودولية كبيرة بهدف إيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولا عاما وترفع مستوى المعرفة المحاسبية ، لاسيما وأن لجنة SEC قد أعلنت عام 1938 أنها ستتولى مباشرة إصدار المعايير المحاسبية إذا عجزت عن ذلك المهنة وتنظيماتها .

وإزاء التهديدات السابقة عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى قام المجمع الأمريكي بتكوين لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموما وبمثل بيانها عام 1934 أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، حيث اتبع في تلك الوثيقة منهجا وصفيا **Descriptive Method** يمثل مسحا ميدانيا للمبادئ المحاسبية السائدة مع التركيز على مبدأ الثبات **Consistency Principle** القائم على الاختيار والالتزام – اختيار في البداية والتزام باستمرار اعتماد هذا الاختيار مستقبلا – لجعل البيانات والتقارير المالية قابلة للمقارنة . أي أن المجمع الأمريكي قد اعتمد المدخل الاستقرائي في تكوين نظرية للمحاسبة ، أو بصورة أدق اعتمد المدخل العملي البراجماتي في تحديد تلك المبادئ على النحو التالي :–

a– قاعدة تحقق الإيراد بالبيع .

b- قـاعدة عـدم جواز إضافة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل ، أي عدم إضافة المكاسب الرأسمالية إلى أرباح العمليات العادية للمشروع.

c- لا يجـوز احتسـاب أرباح للأسهم أو فوائد للسندات المملوكة والعائدة للشركة نفسها وعرضها بالجانب الدائن في حساب الأرباح والخسائر .

d- يجـب فصل أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو موقعة من شركات تابعة ، وإظهارها كمفردة مستقلة .

وقـد أطلقت اللجنة على تلك المبادرة مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة AAP ، وفـي عام 1936 اعتمد المجمع مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" (GAAP) بهدف توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة .

بضـغط مـن البورصـة الأمريكية SEC كون المجمع لجنة الإجراءات المحاسـبية CAP عـام 1933 بهدف تضييق مجالات الاختلافات في التقارير والقوائـم المحاسبية باستبعاد الأساليب غير المرغوب فيها والمطبقة في الحياة العملـية . توجهـت رغـبة اللجـنة في البداية إلى تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسـبة لـيكون مرشـدا عاما في حل مشاكل التطبيق العملي ، ومنذ عام 1938 عدلـت اللجـنة خطـتها وقـررت تبني خطة لمعالجة مشكلات معينة والتوصـية بطـرق مفضلة عند التطبيق ، وخلال 20 عاما (1938-1958) حـتى حـل اللجـنة عام 1958 تم إصدار 51 نشرة باسم "منشورات بحوث منشورات" (ARB) تمثل توصيات لمعالجة مشكلات محاسبية مختلفة .

ومـــن خـــلال عمل اللجنة ومنشوراتها تبين فشلها في إيجاد صيغة مقبولة عمومـــا ، إذ أن المبادئ المقدمة من اللجنة لم تنطلق من أرضية نظرية ورؤية متكاملة تعتمد على دراسة منهجية .

ولعل أهم ما قدمته لجنة الإجراءات المحاسبية CAP في أوائل الخمسينات التمييز بين الربح الشامل وربح العمليات ، وضرورة عرض قائمة الدخل على مراحل . ولقد قبل اقتراح لجنة الإجراءات من SEC وأصبح هذا العرض من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

وفـــي عام 1959 حلت محل لجنة الإجراءات المحاسبية CAP لجنة جديدة باسم هيئة المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB) تهدف إلى تطوير وتوضيح مضمون التعبير الدارج : مبادئ محاسبية مقبولة عموما.

وفي الفترة الواقعة بين 1959-1973 أي حتى تاريخ إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB نشرت هيئة المبادئ المحاسبية نشرات باسم آراء هيئة المـــبادئ المحاسبية APB Opinions وهي عبارة عن حلول لمشاكل يواجهها المحاسبون أو تعديل لآراء سابقة صدرت عن لجنة الإجراءات المحاسبية ولقد أصدرت الهيئة رأيا تناولت كثيرا من مشاكل التطبيق العملي .

ويؤخـــذ على تلك الآراء أنها حلول لمشاكل انتقائية وأنها تفتقر إلى خلفية فلسفية نظرية بحيث كانت بعض الآراء غير منسجمة وأحيانا متناقضة .

وقـــد كلـــف المجمـــع باحثيـــن مستقلين أو تابعين لإدارته بتقديم دراسات لموضوعات شائكة محددة ، ونشرت تلك الدراسات في سلسلة باسم دراسة في بحوث المحاسبة (ARS) وقد أصدر المعهد بين 1961 و1973 (15) دراسة.

وقـــد كانـــت أهـــم دراسة تخص المبادئ المحاسبية هى الدراسة رقم (7) المقدمة من جرادي GRADY باسم جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الشـــركات عام 1965 ، وتمثل الدراسة تجميعا لما تم التعارف عليه سابقا وما تـــم قبولـــه مـــن آراء المعهد وتوصيات لجانه . أي أن تلك الدراسة اعتمدت بالكامل على المنهج العملي البراجماتي السائد في التطبيق الحالي .

ولقـــد لاقت الدراسة السابقة قبولا واستحسانا من جانب المهنيين نظرا لما تميزت به من صبغة عملية ، غير أنها لا تعد دراسة علمية بالمعنى الصحيح، فقـــد تمـــت دون تحديـــد للأهداف أو الإشارة لما يجب أن تكون عليه نظرية المحاسبة .

وقـــدم جـــرادي نفســـه ملخصا لدراسته حول المبادئ المحاسبية المقبولة عمومـــا نشـــرة عـــام 1965 فـــي Accounting Review باسم جرد للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة على النحو التالي :-

(1) الإيرادات والنفقات، (2) رأس المال المملوك، (3) الأصول المتداولة، (4) الأصـــول الثابـــتة ، (5) الاســـتثمارات طويلة الأجل ، (6) الأصول غير الملموسة ، (7) الخصوم ، (8) القوائم المالية .

وقـــد أدرك المجمـــع الأمريكـــي للمحاسبين القانونيين لاحقا أهمية وضع نظرية للمحاسبة تعتمد على دراسة فلسفية لطبيعة المحاسبة ومنهجها وعناصر نظريـــتها ، فكانـــت المحاولـــة التي تم القيام بها في النشرة الأولى والثالثة من سلســـلة دراســـة فـــي بحوث المحاسبة في عام 1961 ، 1962 الأولى باسم الفـــروض الأساسية في المحاسبة والثالثة باسم محاولة لوضع مجموعة مبادئ محاســـبية إجمالـــية للشـــركات بالاعتماد على المدخل الاستنباطي في اشتقاق

المبادئ المحاسبية ، وكما كان متوقعا فقد رفضت نتائج هاتين الدراستين من قبل هيئة المبادئ المحاسبية "APB" بحجة تناقضها مع التطبيق العملي ، الأمر الذي جعل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي تعود إلى المدخل العملي أو البراجماتي وتستمر في إصدار آرائها رغم التناقض في هذه الآراء مع بعضها البعض من جهة وعدم موافقة جميع المحاسبين عليها من جهة ثانية. بعد حل هيئة المبادئ المحاسبية في عام 1973 وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية مازالت تصدر الآراء والتوصيات عن المجمع دون دراسة فلسفية لطبيعة ومنهج المحاسبة .

وقد وجهت انتقادات كثيرة إلى هيئة المبادئ المحاسبية "APB" وأسلوب عملها ، ولعل أهم انتقاد وجه إلى هيئة المبادئ المحاسبية هو خضوعها للضغوط الخارجية بشكل خاص من قبل المكاتب المحاسبية الثمانية الكبار "The Big Eight" في الولايات المتحدة الأمريكية ومن قبل لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC . كما أن أسلوب عملها لم يخرج عن نطاق أسلوب "إطفاء الحرائق" لحل المشاكل الملحة جدا ، إذ كان المجمع يفتقر إلى إطار فلسفي متكامل للتصدي للمشاكل المختلفة . وأخيرا الانتقاد بأن توصيات المجمع لم تكن تعرض بشكل كاف للمناقشة وإبداء الرأي من الجهات العديدة المهتمة قبل إصدارها .

نتيجة لتلك الانتقادات قد تم حل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع في عام 1973 وأنشئ مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" .

2- دور الجمعية الأمريكية للمحاسبة
American Accounting Association (AAA)

ويرمـــز إلـــيها AAA وهـــى مـــنظمة علمية تضم بالدرجة الأولى أساتذة المحاســـبة فى الجامعات ، وتتمتع دوريتها الربع سنوية المسماة مجلة المحاسبة The Accounting Review والتـــي تصـــدر مـــنذ عام 1926 ، بمكانة علمية مرموقة ، فهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي كما تصـــدر أيضـــا منشـــورات باســـم " أخبار تدريس المحاسبة " Accounting Education News . في واقع الأمر تمثل الجمعية الأمريكية للمحاسبين ميدانا يعـــبر فيه الأكاديميون عن آرائهم حول مواضيع محاسبية مختلفة سواء كرأي شخصـــي أو كلجان عمل تابعة للجمعية وقد حاولت الجمعية عن طريق لجان خاصة تقديم إطار عمل لبيانات التقارير المالية في الشركات .

وقـــد أدركـــت الجمعـــية الأمريكية للمحاسبة أنه لا بد من الاعتماد على الدراســـة الفلســـفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية التـــي تمـــثل نتاجا لنظرية المحاسبة ، فأصدرت في عام 1936 قائمة بالمبادئ المحاســـبية التـــي تحكـــم القوائم المالية للشركات Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Financial Statements معتمدة على المدخل الاستنباطي في اشتقاق المبادئ المحاسبية .

كمـــا نشـــرت الجمعية في عام 1940 كتابا للمؤلفين باتون وليتلتون باسم مدخـــل إلى معايير محاسبة الشركات معتمدين فيه على المدخل الاستنباطي في اشـــتقاق المـــبادئ المحاسبية ، وكان الغرض الأساسي في ذلك الكتاب اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كبديهية أساسية في المحاسبة .

وقــد واصــلت الجمعية جهودها الرامية إلى وضع نظرية للمحاسبة تنال قــبول المحاســبين وتحل المشاكل في تطبيقاتهم العملية وتنطلق من الدراسات الفلســفية المنطقــية ، فأصــدرت في عام 1966 بيان حول النظرية الأساسية للمحاســبة (ASOBAT) قدم من لجنة مشكلة لهذا الغرض ، ولقد أعربت هذه اللجنة عن تراجعها عن مصطلح "مبادئ محاسبية" مستخدمة بدلا منها مصطلح "معايــير محاسبية" يجب أن تتصف بها المعلومات التي تقرر عنها المحاسبة، ومــن أهــم هذه المعايير : معيار المنفعة (Usefulness or Utility) ، ومعيار الموضــوعية (Objectivity) ، ومعــيار قابلــية جــدوى الإجراء أو التحقيق (Feasibility) مشــيرة إلــى اعتمادها على المدخل البراجماتي (Pragmatic Approach) الــذي يــنطلق مــن المحاولة العملية للوفاء بحاجة قراء القوائم المالية للإقلال من عدم التأكد لديهم .

وقــد شكلت جمعية AAA في عام 1964 لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة . ولقد قدمت اللجنة تقريرها عام 1966 باسم إيضاح حول النظرية الأساسية للمحاسبة" ASOBAT حيث تضمن ما يلى :-

(a) أهداف المحاسبة

جــاءت أهــداف المحاســبة في هذا التقرير مرتبطة باحتياجات مستخدمي الــتقارير المحاسبية ، وبالتالي كان هذا العمل أول تحول في البحث المحاسبي تجاه النفعية UTILITARIAN وكانت الأهداف على النحو التالي :

1- اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية .

2- التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة .

3- إخلاء مسئولية الإدارة عن طريق التقرير الدوري عن نشاطها المتعلق بـــالموارد الاقتصـــادية الموكلـــة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية .

4- التقرير عن المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية .

(b) معايير المعلومات المحاسبية

يـــرى الـــتقرير أن المعايير الأربعة التالية تمثل الأساس لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية :

1- معيار الملاءمة **Relevance** ويقصد بذلك ملاءمة المعلومات للأهداف الأربعة السابقة الواردة في التقرير .

2- معـــيار القابلـــية للتحقق **Verifiability** ويقصد به أن تكون القياسات على درجة منخفضة من التباين .

3- معـــيار التحرر من التحيز **Freedom from Bias** وترجع أهمية هذا المعـــيار لاحتمالات التعارض بين احتياجات الفئات المستخدمة للقوائم المالية .

4- معـــيار القابلـــية للقياس الكمي **Quantifiability** وهنا يقترح التقرير عدم الالتزام بالقياسات المطلقة وإنما يمكن الاعتماد على فكرة المدى **Range** فـــي القياس ، كما اقترح التقرير إمكانية الإفصاح المتعدد في نفس القوائم باستخدام أكثر من منهج تقويم واحد .

(c) إرشادات لعملية توصيل المعلومات

يرى التقرير أن الإرشادات التالية يجب أن تحكم عملية توصيل المعلومات المحاسبية:

1- الملائمة مع الاستخدام المتوقع .

2- الإفصاح عن العلاقات الهامة .

3- الإفصاح عن المعلومات البيئية .

4- توحـيد الممارسـات المحاسـبية داخـل الوحدة المحاسبية وفيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة .

5- ثبات الممارسات **Consistency of Practices** المحاسبية من فترة إلى أخرى .

وفـي عـام 1977 أصـدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة تقريرا بعنوان إيضـاح حـول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية والذي قدم من لجنة المفاهـيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية ، وقد أوضحت هذه اللجنة أنه لا توجـد نظـرية واحـدة للمحاسبة المالية غنية بشكل كاف تغطي كامل المدى لاحتـياجات مسـتخدمي الـتقارير ، بـل هناك مجموعة من النظريات يمكن تصـنيفها حسـب اخـتلافات مستخدمي هذه البيانات ، وكما ذكرت اللجنة أن تقريـرها لا يحـاول وضع نظرية مقبولة دوليا ، بل هو تقرير حول النظرية المـتعلقة بالـتقارير الخارجـية يعـود إلى اعتماد وجهة نظر مستخدم معين للمعلومـات أو وجهـة نظر مستخدم معين للمعلومات أو وجهة نظر معد هذه البيانات المحاسبية إضافة إلى تعدد مستخدمي البيانات المحاسبية .

كمـا أن سبب تعدد واختلاف نظريات المحاسبة يعود إلى البيئة مثل تعدد وتـنافس مصادر المعلومات ، فكثير من النظريات لا تهتم بمصادر المعلومات المحاسـبية ، وبعضـها ينظر إلى المعلومات المحاسبية كواحدة من مجموعة المعلومـات المالـية . وأوضحت اللجنة في ختام دراستها أن أهم صعوبة في

طـــريق وضع نظرية للمحاسبة هي الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس على المـــنطق التجريبي ، إذ مهما يكن النموذج النظري فإن فروضه يجب أن تكون عرضه للتجريب .

وجملة القول أن هذه الإيضاح لم يف بالغرض الذي شكلت من أجله اللجنة وهـــو وضـــع نظـــرية للمحاسبة ، بل إنه اكتفى بالحديث عن ضرورة وأهمية وضع النظرية المحاسبية دون أن يضع تلك النظرية المنشودة .

وقـــد كونت الجمعية الأمريكية للمحاسبة لجنة باسم لجنة المفاهيم والمعايير للـــتقارير المالـــية الخارجـــية قدمت تقريرها عام 1977 بعنوان إيضاح حول نظـــرية المحاســـبة ومـــدى قبول هذه النظرية ، ولقد تعرض التقرير للمناهج المختلفة لبناء النظرية – وقد جاءت هذه المناهج كما يلي :

1- المناهج التقليدية

وهـــي مـــناهج فـــي غالبيـــتها قياســـية **Normative** تعتمد على الأسلوب الاستنباطي ، كما أنها تركز على مشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل والثروة .

2- منهج اتخاذ القرارات

وهـــنا يكـــون التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك من حيـــث طبـــيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدراتهم على تشغيل واستخدام المعلومات ونوعية النماذج القرارية التي يعتمدون عليها .

a- مناهج تهتم بنماذج اتخاذ القرارات

وهي مناهج قياسية **Normative** ويتم التوصل إليها استنباطيا .

b- مناهج تهتم بسلوك متخذي القرارات

وهـــي مـــناهج يغلب عليها الصفة الوضعية الإيجابية **Positive** وتعتمد على الأسلوب الاستقرائي والتجريب .

3- منهج اقتصاديات المعلومات

طـــبقا لهذا المنهج يكون الهدف من البحث هو تحديد التكاليف والمنافع المرتـــبطة بإنـــتاج واستخدام المعلومات المحاسبية ، ووجهة النظر المتبعة في هـــذا المـــنهج هي أن المعلومات المحاسبية لا تختلف عن أي منتج اقتصادي أخـــر، وبالتالـــي يجب أن تخضع للمبادئ الاقتصادية المعتادة التي تحكم انتاج وتوزيع كافة السلع والخدمات في الأسواق .

وقـــد أوضح التقرير أن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين إنما يعـــود إلى عدم صلاحية المنهج حاليا . ومن ناحية أخرى تعرض هذا التقرير لـــنماذج التقويم البديلة : التكلفة التاريخية و التكلفة الجارية ، وقد انتهى التقرير إلـــى نتيجة أساسية وهي استحالة الوصول إلى نموذج واحد يمكن عن طريقه مقابلة كافة الاستخدامات ، وذلك نظرا لتباين احتياجات الفئات التي تعتمد على الـــتقارير المالـــية ، ولا شـــك أن استخدام نموذج معين واستبعاد كافة النماذج الأخـــرى سوف يترتب عليه بالضرورة محاباة فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى .

(C) الفترة من عام 1973 وحتى الوقت الحاضر

أطلـــق على تلك المرحلة بمرحلة التسييس **Politicization** وقد نبعت القوة الدافعـــة لها من فشل محاولات الجمعيات والتنظيمات خلال الفترة من 1933 حـــتى 1973 لصـــياغة نظـــرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المـــرغوب فـــيها والسائدة في الحياة العملية والحد من إساءة استخدام وتطبيق

تلـك الممارسات وبدائل القياس المحاسبي المتعددة والمتناقضة أحيانا ، الأمر الـذي أدى إلـى حل هيئة المبادئ المحاسبية **APB** التابعة للمجمع الأمريكي وإنشـاء مجلس معايير المحاسبية المالية **FASB** في عام 1973 ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية **Financial Accounting Standard Board (FASB)** مؤسسـة مسـئولة عـن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية وقد واجهت هيئة المبادئ المحاسبية أزمة أدت إلى حلها وكانت أهم عوامـل هـذه الأزمة (1) استمرارا التعايش لمعالجات محاسبية بديلة سمحت للشـركات بإظهـار عـائد أعلي للسهم الواحد نتيجة اندماج الشركات وحيازة اسـتثمارات متـبادلة ، (2) غـياب المعالجـات المحاسبية الملائمة لمشكلات محاسـبية حديـثة مـثل التأجير الطويل الأجل للأصول الثابتة كأسلوب جديد للـتمويل **Leasing** وأسـلوب التصـريف وفق نظام **Franchising** ومحاسبة شـركات تنمـية وتطوير الأراضي ، (3) الإفصاح عن عدد من حالات الغش والدعـاوى القضائية التى أظهرت عجز الطرق المحاسبية فى توضيح البيانات اللازمـة ، (4) فشـل هيـئة المبادئ المحاسبية فى تطوير إطار عمل فكرى للمعايـير والمـبادئ المحاسـبية . وقد كون المجمع الأمريكى **AICPA** لجنة عرفت باسم لجنة ويت **Wheat Committee** لاقتراح شكل جديد لمؤسسة تهتم بالمعايير المحاسبية .

وهكذا ظهرت إلى الوجود هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1973 تتكون هـذه الهيـئة من خمس مجموعات ذات مصلحة فيها أهمها : معهد المديرين الماليين **Financial Executive** اتحاد المحللين الماليين **Financial Analysts Federation** ، الجمعـية الأمريكـية للمحاسـبين **AAA** الجمعـية الوطنـية

للمحاســبين National Association of Accountants (يرمــز إلــيها وإلى المنشورات الصادرة عنها بالرمز NAA)

وقــد اعــتمد مجلــس معايير المحاسبة المالية بصورة أكثر من الهيئات واللجــان السابقة – مدخلا علميا استنباطيا استقرائيا ، كما جعلت عملية التنظيم المحاســبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي واجتماعي ، وذلك بعد حملات الانــتقادات المكــثفة ضد تحيز وخضوع هيئة المبادئ المحاسبية APB التابعة للمجمــع الأمريكي AICPA لضغوط مكاتب المراجعة المسيطرة في الولايات المتحدة المعروفة بمكاتب الثمانية الكبار The Big Eight .

وتؤكــد أدبــيات المحاسبة على أن عملية وضع المعايير ينبغي أن تكون عملــية سياســية – اجتماعية ، حيث تم الإشارة إلى أن وضع وإنشاء المعايير المحاســبية هــو نــتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى بصورة أكبر من أنه اســتنتاج منطقــي أو معــرفة لأبحاث تجريبية . ويرجع ذلك بسبب أن وضع المعايير هو قرار اجتماعي. فالمعايير تمثل قيودا على السلوك ، لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية . وإن قبول المعايير يمكن أن يكون إجباريا أو اختياريا أو مزيجا من النوعين . وفي المجتمع الديموقراطي فإن نيل القبول هــو عملــية معقــدة إلى أقصى الحدود لدرجة أنها تتطلب تسويقا محنكا على الساحة السياسية .

كما تم التأكيد – بصورة أكثر ووضحا – على الطابع السياسي عند وضع المعايــير عــن طريق إعداد لجنة فرعية تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1976 عــرف باســم تقريــر Metcalf Report وعنوانه The Accounting Establishment . فلقد انتقد التقرير الثمانية الكبار باحتكار مراجعة الشركات والمــنظمات الكبــيرة وبممارســة الرقابة من طرف واحد على عملية وضع

المعايـــير ، وأوضح التقرير ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير بحيث تراعي المصالح المتعددة للأطراف المعنية دون تحيز .

وعند إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** عام 1973 كان غياب نظـــرية المحاســـبة واضـــحا لجميع الجهات المعنية . ولقد لوحظ ذلك في أمر تكلـــيف المجلـــس فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية كما كـــان ذلـــك بالنسبة لهيئة المبادئ المحاسبية **APB** يبين أن المهمة الموكلة إليه ذات شقين :

1- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة .

2- إصدار معايير التطبيق العملي .

أي أن الاهـــتمام قـــد تحـــول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير .

1- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

لقـــد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطا علمـــيا وإنتاجا متميزا ، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة ، إذ صدر عن المجلس بين 1978 – 1985 ستة تقارير **(SFACS)** هي :

1- 1978 الـــتقرير الأول : خـــاص بأهداف التقارير المالية في منشآت الأعمال (التى تهدف إلى تحقيق الربح) .

2- 1980 التقرير الثاني : خاص بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

3- 1980 الـــتقرير الثالـــث:خـــاص بمفاهيم التقارير المالية في منشآت الأعمال .

4- 1980 التقرير الرابع : خاص بأهداف التقارير المالية في المنشآت غير الهادفة إلى تحقيق الربح .

5- 1984 التقرير الخامس : خاص بقواعد الإثبات والتحقق والقياس في التقارير المالية في منشآت الأعمال ذات الطابع التجاري .

6- 1985 التقرير السادس : خاص بتعديل بعض جوانب التقارير السابقة.

2- إصدار معايير التطبيق العملي

لقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية نجاحا ملحوظا أيضا بالنسبة لمعايير التطبيق العملي . فقد صدر عن المجلس حتى عام 1995 (121) معيارا محاسبيا (SFAS) تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح . وتمثل معايير المجلس – إلى جانب المبادئ السابقة – مبادئ محاسبية مقبولة عموما GAAP من المهنة ومن لجنة تداول الأوراق المالية SEC والممارسين في الحياة العملية .

كما أصدرت الهيئة إلى جانب المعايير السابقة دراسات تفسيرية ، حيث قدمت من 1974 – 1994 (21) دراسة تفسيرية ، وكذلك تم إصدار أكثر من (94) نشرة فنية .

وقد اتبع المجلس في دراساته ونشراته منهجا علميا يجمع بين الاستنباط والاستقراء . حيث استخدم بصفة أساسية المنهج الاستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي ودراسة أهداف التقارير المالية ، أي في التقارير الستة المذكورة بعاليه (SFACS) ، بينما استخدم بصفة أساسية المنهج الاستقرائي في إصدار معايير التطبيق العملي .

إن تلــك المــرحلة التي أطلق عليها التسييس Politicization تمثل مرحلة وضــع المعايــير بدلا من المبادئ ، فقد تم الانتقال إذا من مفهوم المبادئ إلى مفهــوم المعايــير ، حيــث توجهــت المنظمات الحكومية مثل هيئة البورصة الأمريكــية SEC شــبة الحكومية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB نحو إصدار معايير ملزمة والتركيز على ضرورة مراعاتها في المجتمع ككل.

وعلــى ذلــك فقــد اختير مصطلح معايير Standards بدلا من مصطلح المــبادئ Principles عــندما أصبحت مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مســئولة عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلا من مجلس المبادئ المحاسبية APB .

ومازالــت الجهود مستمرة حتى الآن في محاولة بناء إطار ملائم للنظرية المحاســبية ، مــع التأكــيد على أن تلك النظرية يجب أن تتغير باستمرار في ضــوء التغــيرات فــي بيــئة الأعمال وفي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .

تشــمل المعايير المحاسبية أذن مجموعة من القواعد المحاسبية يتم الاتفاق علــيها كمرشد أساسي لتحقيق التجانس المحاسبي Accounting Harmonization فــي قــياس العملــيات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

إن المعايير لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس متى يتم استخدامها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي.

إن الاخــتلاف الواضــح فــي القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في الــبلدان المختلفة ترجع بشكل عام إلى اختلاف العوامل البيئية المحيطة ، كما

أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية الموجودة في دول العالم المختلفة تعكس الاحتياجات المختلفة للمستخدمين بها .

هذا وتختلف البلاد في طريقة إصدار المعايير المحاسبية Standards Settings Approaches وفيمن يقوم بإصدارها ، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على (a) شكل الطلب على المعلومات ، (b) وعملية تنظيم المحاسبة .

عموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي :

(a) المدخل السياسي البحت

يعتمد ذلك المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية ، وذلك المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد فرنسا وفي أمريكا اللاتينية وينتقد استخدام ذلك المدخل لأنه :-

1- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن ذلك المدخل يتسم بالبطء .

2- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا .

3- إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر ، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك .

4- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات .

5- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية .

(b) المدخل المهني الخاص

بمقتضـــى ذلك المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفســـهم ، وينتشـــر ذلك المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتميز ذلـــك المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة .

(c) المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

وفقـــا لذلـــك المدخـــل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخـــاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات .

(d) المدخل المختلط

طـــبقا لذلـــك المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخـــاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان ، حيـــث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة منشآت الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين .

إن إصـــدار المعايير **Standardization** يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحـــدة في كل المجالات ، فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة الطبيعية ، أما التوفيق والتنسيق **Harmonization** فهو يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع .

فالتوافق **Harmony** هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الـــدول المخـــتلفة في العالم عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها ، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية .

كمـــا أن هـــناك فرق بين التوحيد والتوافق ، فمصطلح التوافق على عكس مصـــطلح التوحـــيد ، حيث يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة ، أما التوحـــيد فهـــو يعنـــي أن الإجـــراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين .

وقـــد ذكـــر الـــبعض أن الـــتوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المخـــتلفة تمامـــا ، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعه حـــول طـــريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة ، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل .

والاتجـــاه الحالي يعتمد على أنه اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد ، حيث يتمثل الغرض منه في تخصيص مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية.

حيـــث أن التدفق الكفء للسلع ورأس المال والموارد عبر الحدود الوطنية وموقـــع الأعمال المالية والمشروعات في أكثر من بلد واحد تتطلب أن تكون المعايـــير المحاسبية غير محدده أو خاصة ببلد واحد . ولا شك أن هناك عديد مـــن العوامل التي تعزز تشجيع عملية تدويل **Internationalization** المعايير المحاســـبية علـــى ســـبيل المثال المعاملات بالعملات الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود وقوائم مالية موحدة .

وقـــد نشـــأت أحـــد الـــنداءات المبكرة لتدويل المعايير المحاسبة عن أحد المديريـــن التنفيذييـــن الأوربيين البارزين وهو مدير الشركة الهولندية الملكية للبترول في عام 1979 بقوله :-

أن المعلومـــات المالية تمثل شكل من أحد اللغات فإذا ما وضعت تلك اللغة محـــل اســـتخدام مـــن ثم يمكن اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان بشكل أكثر ســـرعة ، ويجب ألا تكون تلك اللغة واضحة للفهم فحسب وإنما أيضا يجب أن

تكــون قابلــة للمقارنة ، عموما يجب تضييق الاختلافات الدولية في المعايير المحاســبية ، وعلــى الرغم من أن ذلك يبدو أن يكون مستحيلا ألا أنه يمكن تحقيقه إذا ما كانت هناك بلاد كافية ترغب في وضع ذلك محل التطبيق .

إن المعالجــة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم تحليل ومقارنة القوائم المالية ، وهذا ويفسر لماذا يوجد تأييد متزايد لمعايير المحاسبة الدولية .

إن وجود مجموعة دولية من المعايير المحاسبية سوف يسمح بوجود مجال لتطبيق ذلك حيث أن مؤشرات قوائم الدخل والمركز المالي سوف تصبح أكثر اتســاقا بين الشركات المتنافسة . إن العلاقة بين الأسواق المالية عالمية النطاق تمــثل أحــد القــوى الدافعة وراء التحرك نحو مجموعة متناسقة من القواعد المحاسبية .

وتعتــبر خاصــية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية أمرا حيويا للتجارة والاســتثمار الدولــي ، ويمثل السؤال الذي يثار في هذا الصدد في كيف يمكن الوفــاء بالقابلــية للمقارنة . أن عملية وضع المعايير **Standardization** تعني ضــرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق ، وتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل .

ومــع ذلك فهناك شك في جدوى إمكانية شمول المعايير تماثل عام للقواعد المحاســبية ، أن الاحتــياجات الخاصة للمستخدمين وربطها باحتياجات الثقافة الوطنــية تجعل المعايير المحاسبية الوطنية أمرا ضروريا ، وكأحد الحلول فإن مفهــوم التنسيق والتوافق **Harmonization** بين تلك المعايير قد حظي بشعبية عالمــي النطاق ، ويعني التنسيق بأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الوطنية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى ، أن التنسيق يحد من توسيع

الخــلاف بيــن وجود تلك القواعد وأداء التطبيقات المحاسبية البديلة في البلاد المخــتلفة طالمــا أنهــا تتمــيز بالتجانس مع بعضها البعض كما يمكن أن يتم المطابقة بينها .

4/2 عملية وضع المعايير والتباين عالمى النطاق في الممارسات المحاسبية

Standard setting process and Diversity in worldwide Accounting practices

إن الهــدف الأساســي للقوائــم المالــية هو توفير معلومات عن الوحدات الاقتصــادية فــي مجــال الأعمــال ، ويجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة لأغــراض اتخــاذ قرارات رشيدة . فهناك أطراف متعددة تعتمد على القوائم المالــية والتقارير المحاسبية الأخرى في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تؤثر علــى اقتصــاديات المجــتمعات ، ومن هذه الأطراف المستثمرين والمديرين والاقتصــاديين ، ومديــري البــنوك ، والقــيادات العمالية ، وإدارة الأجهزة الحكومية . ولذلك فهناك أهمية حيوية أن تتضمن القوائم المالية معلومات يمكن الاعــتماد علــيها بدرجة كبيرة ويمكن تفهمها بوضوح . وهناك أهمية أخرى حيــث يجب أن تعد القوائم المالية بالطريقة التي تسمح بمقارنتها بالقوائم المالية الخاصــة بالســنوات الســابقة وبالقوائم المالية الخاصة بالشركات الأخرى . وباختصــار فهــناك حاجة إلى إطار محدد جيدا لمعايير محاسبية معترف بها **Recognized Accounting Standards** للاسترشــاد بهــا فــي إعداد القوائم المالية بما يوفر لها عدة خصائص أهمها إمكانية الاعتماد عليها **Reliability** ، إمكانية تفهمها **Understandability** ، إمكانية مقارنتها **Comparability** .

ولأن المحاســبة تؤثــر بصــفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها ، فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية .

ولقد كان لدى مستخدمي قوائم المحاسبة المالية كل من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من القوائم . لأغراض مواجهة هذه الاحتياجات وللوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكولة لهم Fiduciary Reporting Responsibility ، ويقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام . وبحيث تصور هذه القوائم بصورة عادلة وواضحة وكاملة الموقف المالية ونتائج عمليات المنشأة . وعند إعدادهم للقوائم المالية يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز وخطأ التفسير وعدم الدقة والغموض . ومن أجل تدنيه هذه المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظري يحظى بالقبول العام ويتم ممارسته على نطاق واسع ، فبدون هذا الهيكل النظري سيقوم كل محاسب أو منشأة بوضع الهيكل النظري الخاص بها واستخدامه في الممارسة على أن يقوم قراء القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة والتقرير المالي لكل منشأة على حدة . ونتيجة لذلك سيكون من المستحيل إعداد قوائم مالية تقبل المقارنة .

وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP حيث يشير مصطلح المتعارف عليها ، أما إلى قيام جهة تنظيم محاسبي ذات سلطة بوضع مبدأ للتقرير المالي في مجال معين أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع .

ورغم أن هذه المبادئ والممارسات قد أثارت كلا من الجدل والانتقاد ، فإن أغلب المحاسبين وأعضاء المجتمع المالي ينظرون إليها باعتبارها المعايير والإجراءات التي ثبتت فائدتها على مدار الزمن .

ويعتــبر الإطار النظري الذي أعده مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مــن أبــرز الجهود التي بذلت في محاولة لإيجاد إطار شامل للمحاسبة المالية وإعــداد التقارير المالية . ويصف مجلس معايير المحاسبة المالية الإطار الذي يــأمل فــي إعــداده بأنــه بمثابة دستور ونظام متماسك منطقيا من الأهداف والأساســيات المــترابطة التــي يمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة وأن تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية .

ويعتــبر مجلــس معايــير المحاسبة المالية هو المنظمة الأكثر أهمية الذي تــتركز مهمــته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقرير المالي لإرشــاد وتوجــيه الجمهور العام الذي يضم مصدري ومراجعي ومستخدمي المعلومــات المالــية . وقد استندت توقعات نجاح ذلك المجلس والمساندة التي حظي بها على وجود العديد من أوجه الاختلاف بينه وبين APB مثل :

1- العضوية الأقل : حيث يتكون FASB من سبعة أعضاء بعكس APB الذي كان يضم 18 عضوا .

2- العضوية طوال الوقت وبمقابل : حيث يحصل أعضاء FASB على مقابل مجزي ويتفرغون للعمل بالمجلس لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد ، في حين كان أعضاء APB متطوعين وغير متفرغين .

3- إدارة ذاتــية أكبر : لقد كان APB مجرد لجنة فرعية من AICPA ، في حيــن أن FASB غير تابع لأية منظمة مهنية بعينها ، حيث يعين أعضاء FASB ويخضعون للمساءلة من جانب مؤسسة المحاسبة المالية فقط .

4-المـزيد مـن الاسـتقلال : فقـد كان أعضاء APB يحتفظون بمراكزهم الخاصــة في الشركات والمؤسسات ، في حين يجب على أعضاء FASB أن يقطعوا كل هذه الروابط .

5-التمثـيل الأوسع : فقد كان من الضروري أن يكون كل أعضاء APB من المحاســبين القانونيين أعضاء AICPA ولكن في الوقت الحاضر فإنه لا يشترط أن يكون عضو FASB محاسبا قانونيا .

وعــلاوة علــى ذلك فإنه للحصول على المساعدة من أجهزته الفنية يعتمد FASB علــى الخبراء في العديد من مجموعات العمل التي يتم تشكيلها لدارسة المشــروعات المختلفة وكذلك على اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية FASAC ، حيث تتحمل هذه اللجنة مسئولية استشارية تجاه FASB في كل من السياســات الهامــة والقضــايا الفنية وكذلك في المساعدة على انتقاء أعضاء مجموعات العمل .

وهــناك قاعدتــان أساسيتان تحكمان FASB عند وضع معايير المحاسبة المالية:

a- أنــه يجــب أن يستجيب لحاجات ووجهات نظر المجتمع الاقتصادي ككل وليس فقط مهنة المحاسبة .

b- أنــه يجــب أن يعمــل علــى مرأى من الجمهور العلم ، بحيث يعطي للأطــراف المهتمة الفرصة كاملة للتعبير عن وجهات نظرها وللتأكد من تحقــيق هــذه الأهداف يتم إتباع الخطوات التالية قبل إصدار FASB لأي معيار للمحاسبة المالية :

1- يتم تحديد مجال أو مشروع معين وإدراجه في أجندة Agenda المجلس .

2- يـتم تشـكيل مجموعـة عمل من الخبراء في مختلف القطاعات لتحديد المشاكل والقضايا والبدائل المرتبطة بهذا المجال .

3- يقوم جهاز FASB الفني بإجراء البحث والتحليل اللازم .

4- يتم إعداد مذكرة مناقشة Discussion Memorandum وإصدارها .

5- يـتم غالبا عقد جلسة استماع عامة Public hearing وذلك بعد 60 يوما من إصدار مذكرة المناقشة عادة .

6- يقوم المجلس بتحليل وتقييم استجابات الجمهور العام .

7- يقوم المجلس بإمعان النظر في القضايا المطروحة وإعداد "مذكرة مبدئية" Exposure draft للإصدار .

8- يسـتمر عـرض المذكرة المبدئية للتعليق العام لمدة 30 يوما على الأقل وبعدها يقوم المجلس بتقييم كل الآراء التي تلقاها .

9- تقوم لجنة بدراسة المذكرة المبدئية مع التعليقات التي وردت عليها وإعادة تقييم موقفها وتعديل المذكرة المبدئية إذا اقتضى الأمر ذلك.

10- يقـوم المجلس مجتمعا بدارسة المذكرة المعدلة بصورة نهائية ويصوت علـى إصـدار نشرة بمعيار Standards Statement ، ويتطلب إصدار معيار محاسبي جديد موافقة خمسة من أعضاء FASB السبعة على الأقل.

وتعبر نشرات FASB عن المبادئ المحاسبية و المتعارف عليها GAAP ومـن ثم فهي ملزمة في الممارسة. ويلاحظ أن كل نشرات وآراء APB التي كانت قائمة عند إنشاء FASB يظل معمولا بها إلى أن تصدر نشرات مـن FASB بـتعديلها أو إلغاءها . ولتجنب الخلط المحتمل في فهم كلمة "مبادئ" استخدم FASB مصطلح "معايير المحاسبة المالية" في نشراته .

ويصدر عن FASB الأنواع الرئيسية التالية من النشرات :

1- معايير وتفسيرات Standards and Interpretations

حيـث تعـبر معايـير المحاسبة المالية الصادرة عن FASB عن المبادئ المحاسـبية المتعارف عليها GAAP ، وعلاوة على ذلك يصدر FASB أيضا تفسـيرات تمثل تعديل أو استكمال للمعايير الموجودة . ويكون لهذه التفسيرات نفـس سلطة الإلزام الخاصة بالمعايير كما تتطلب نفس نسبة التصويت الخاصة بالمعايـير للموافقة عليها . ومع ذلك فإن FASB عند إصداره لهذه التفسيرات لا يقـوم بنفس الإجراءات العلنية التي يقوم بها عند إصدار المعايير . وقد كان APB أيضا يقوم بإصدار تفسيرات لآراء ، ويعتبر كلا النوعين من التفسيرات الآن ملزما لأغراض تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومنذ أن حل FASB محل APB قام بإصدار 121 معيار و40 تفسيرا .

2- مفاهيم المحاسبة المالية Financial Accounting Concepts

فـي محاولـة مـن FASB للتخلـي عـن مدخل معالجة مشكلة بمشكلة Problem-by-problem Approach قام المجلس في نوفمبر 1978م بإصدار نشرته الأولى من سلسلة نشرات مفاهيم المحاسبة المالية ، وتهدف هذه السلسلة إلـى وضـع الأهداف والمفاهيم الأساسية التي سيستخدمها المجلس في وضع معايـير المحاسـبة والـتقرير المالي في المستقبل . حيث تهدف هذه السلسلة لتكويـن مجموعـة من المفاهيم الشاملة والمتكاملة أو إطار نظري يشكل أداة لحل المشاكل الحالية والمستجدة بصورة متسقة Consistent وعلى عكس قوائم معايـير المحاسـبة المالية ، فإن قوائم مفاهيم المحاسبة المالية لا تقوم بإرساء

GAAP ، ومــع ذلك فإن قوائم المفاهيم تمر عبر نفس الدورة السابقة (مذكرة مناقشة، جلسة استماع عامة ، مذكرة مبدئية ... الخ) التي تمر بها قوائم المعايير.

يــتلقى FASB العديــد مــن التســاؤلات من مصادر مختلفة حول تطبيق معاييره وتفسيراته أو آراء APB أو نشرات الأبحاث المحاسبية ، كما أن هناك حاجــة ملحة للتصدي المستمر لمشاكل المحاسبة والتقرير المالي . على سبيل المــثال فقــد صــدر قانون ضريبي حديث يعفي الشركات من بعض ضرائب الدخل التي سبق أن سجلتها كالتزامات ، وبذلك برز تساؤل حول كيفية التقرير عــن هــذه الضرائب المعفاة ، هل تعالج كتخفيض لمصروف ضريبة الدخل ، وكــتعديلات لفــترة ســابقة أم كبند غير عادي Extraordinary ؟ ، ولقد قام FASB بإصــدار نشرة فنية سريعة تقضي بالتقرير عن هذا الإعفاء الضريبي كتخفــيض لمصروف ضريبة الدخل في الفترة الحالية ، ويجب التأكيد على أن هذه النشرات الفنية لا تصدر إلا عندما :

a- يكون من المتوقع ألا تحدث تغييرا كبيرا في الممارسة المحاسبية لعدد من المنشآت .

b- تكون تكلفة تطبيقها منخفضة .

c- لا يــتعارض التوجــيه الــوارد فــي النشرة مع أي مبدأ محاسبة أساسي ومتعارف عليه .

3- لجان عمل القضايا العاجلة Emerging Issues Task Forces

في سنة 1984 قام FASB بإنشاء "لجنة عمل القضايا العاجلة" EITF التي تتكون من 17 عضوا منهم 11 من شركات المراجعة ، 4 من منشآت الأعمال ومراقب من SEC ومندوب عن FASB ، والهدف من هذه اللجنة هو الوصول

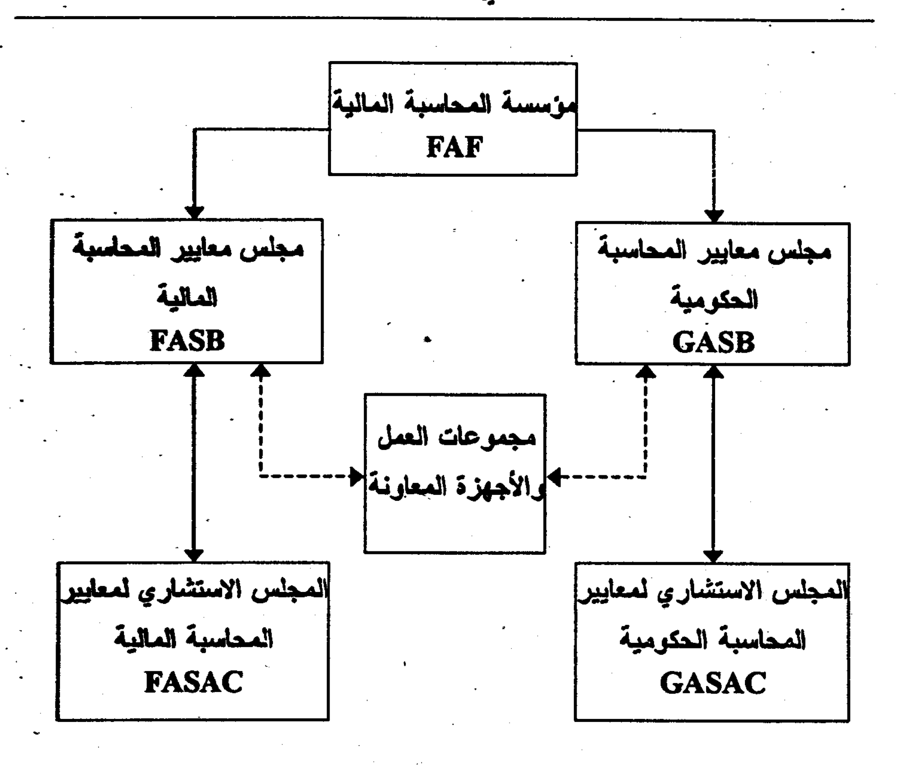
إلـــى اتفاق بموافقة 15 عضوا على الأقل حول كيفية المحاسبة عن المعاملات المالـــية الجديـــدة أو غير المعتادة والتي يحتمل أن تخلق تنوعا في ممارسات الـــتقرير المالـــي مـــن أمـــثلة هذه المعاملات كيفية المحاسبة عن إلغاء خطط المعاشـــات Pension Plans ، وكيفـــية المحاسبة عن القروض الإنشائية غير المعـــتادة التـــي تقدمها شركات الادخار والقروض S&L وكيفية المحاسبة عن المبالغ الإضافية المسددة في عمليات الاقتناء أو السيطرة .

ولا يمكـــن التقلـــيل مـــن أهمية EITF ، على سبيل المثال فإنه في إحدى الســـنوات قامـــت EITF بدراســـة 61 قضية تقرير مالي عاجلة ووصلت إلي إجمـــاع فيما يقرب من 75% منها ، وقد أشارت SEC إلى أنها سوف تفضل استخدام الحلول التي تضعها هذه اللجنة وسوف تطالب بتبرير أي خروج منها.

وتقـــدم EITF المســـاعدة إلـــى FASB بعدة طرق على سبيل المثال فإن القضـــايا العاجلة عادة ما تجذب انتباه الجمهور العام ، وإذا لم يتم حلها بشكل ســـريع فإنهـــا قـــد تقـــود إلى أزمة مالية وتؤدي إلى ضعف ثقة الجمهور في ممارســـات التقرير المالي الحالية وهو ما قد يؤدي إلى التدخل الحكومي الذي يهـــدد استمرار المهنة في وضع المعايير بنفسها .وعلاوة على لك فإن EITF تقـــوم بتحديد المشاكل المحاسبية محل الخلاف بمجرد ظهورها وإمكانية حلها بصورة سريعة أو ضرورة تدخل FASB في حلها . وكأن EITF أصبحت في الواقع مرشح للمشاكل Problem Filter بالنسبة إلى FASB . وعلى ذلك فإنه مـــن لمـــتوقع أن ينشغل FASB بالمشاكل طويلة الأجل الأكثر شمولا في حين تتعامل EITF مع القضايا العاجلة قصيرة الأجل . ويعرض الشكل رقم (4/1) الهيكل التنظيمى الرسمى لوضع معايير التقرير المالى .

شكل رقم (4/1)

الهيكل التنظيمي لوضع معايير المحاسبة



ولعديد من العقود تولى AICPA زمام القيادة في تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية وقام بوضع الممارسات المحاسبية والإلزام بها بشكل فاق أي منظمة مهنـــية أخرى . وقد كان APB لجنة فرعية من المجمع الأمريكى AICPA ، وعـــندما حل FASB محل APB قام المجمع الأمريكى AICPA بإنشاء إدارة المعايـــير المحاسبية ليمثل الرأي الرسمي للمعهد في قضايا المحاسبة والتقرير المالـــي . فقد تم تكوين اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية AcSEC داخل هذه الإدارة وأعطـــت لهـــا سلطة التحدث باسم المعهد في مجال المحاسبة التقرير المالي .

وخلال سنوات عملها الأولى تولت AcSEC :

1-الرد على إصدارات كل من FASB ، وSEC .

2-توجـــيه الاهتمام إلى القضايا المستحدثة التي لم يتناولها FASB أو SEC وذلك عن طريق إصدارها لسلسلة قوائم أو نشرات الموقف Statement of Position (SOP) ، وبســـبب كـــثرة عدد القوائم التي صدرت من هذه السلســـلة فقد أعرب FASB في نهاية سنة 1978 عن أن AICPA ربما يخلق بذلك جهة أخرى لوضع المعايير واقترح ضم هذه الأعمال إليه عن طـــريق إعادة صياغة هذه القوائم على نمط إصدارات FASB بحيث يتم إصـــدارها فـــي صـــورة قوائـــم أو نشرات بمعايير المحاسبة المالية بعد عرضـــها للتعلـــيق العـــام . كما اتجهت FASB لوضع سلسلة جديدة من النشـــرات الفنية Technical Bulletins التي تقدم توجيهات مستمرة حول الممارسات المفضلة في المحاسبة والتقرير المالي .

وقـــد وافـــق AICPA على مقترحات FASB السابقة . وبذلك أصبح دور AcSEC الأساســـي هو تقديم توجيهات في مواقف خاصة بصناعات معينة عن

طريق إصدار أوراق بقضايا ومشاكل Issue Paper ، حيث تقوم هذه الأوراق بـــتحديد مشاكل التقرير المالي الحالية وتقديم المعالجات البديلة لها ، ويوفر هذا الإجـــراء تنبيه مبكر إلى FASB لضمان إصداره لمعاييره وتفسيراته ونشراته الفنـــية فـــي الوقـــت المناســـب . وفي بعض الأحيان لا يقرر FASB إضافة موضـــوع إلـــى هـــذه الأوراق إلى مذكرته ، ونتيجة لذلك قد يقرر AcSEC بالتبعـــية إصـــدار قائمـــة موقف SOP في هذا المجال . وتتضمن هذه القوائم إحـــدى قضـــايا الـــتقرير المالـــي في صناعة معينة ، وعلاوة على ذلك تقوم AcSEC أيضـــا بإصـــدار نشرات ممارسة Practice Bulletins توضح فيها وجهة نظر المجمع في كيفية التقرير عن نوعية معينة من المعاملات . وأخيرا يقـــوم المجمـــع بإصدار إرشادات المحاسبة والمراجعة في صناعة معينة التي تقـــدم إرشـــادات خاصة بصناعة معينة مثل المحاسبة في الملاهي ، شركات الطيران ، المعاهد والجامعات ، البنوك ، شركات التأمين ، وغيرها .

ومـــازال المجمـــع الأمريكى AICPA هو الرائد في عملية وضع معايير المـــراجعة مـــن خلال مجلس معايير المراجعة التابع له ، وفي تنظيم ممارسة المراجعة ، ووضع الأخلاقيات المهنية والإلزام بها وفي توفير برامج مستمرة للتعلـــيم المهني ، كما يقوم المعهد بوضع وتصحيح الامتحانات المؤهلة لشهادة محاسب قانوني CPA والتي تعقد في جميع الولايات الأمريكية الخمسين .

المبادئ المحاسبية المقبولة بوجه عام

Generally Accepted Accounting Principles

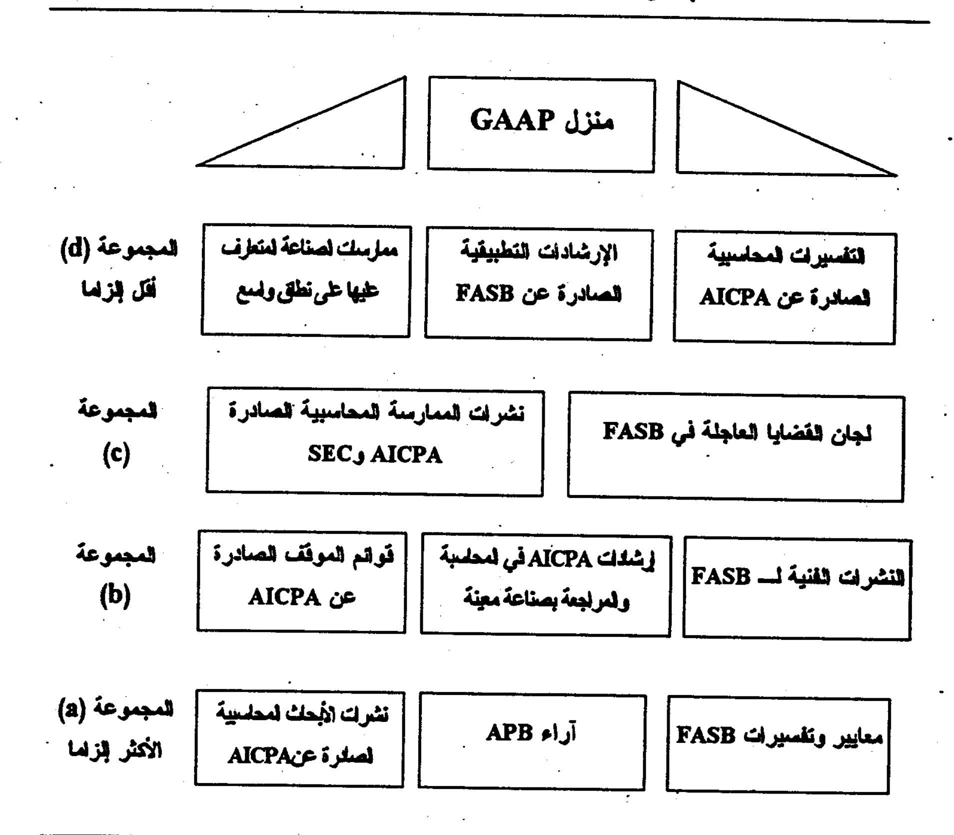
فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي تلك المبادئ التي تحظى بتأييد رســـمي ظاهر ، ويطالب دستور الأداء المهني الذي أصدره AICPA بأن يقوم الأعضـــاء بـــإعداد القوائـــم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وبصـــفة خاصة فإن المادة 203 من هذا الدستور تمنع العضو من إبداء الرأي باتفـــاق القوائـــم الماليـــة مع GAAP إذا ما كانت هذه القوائم تتضمن مخالفة جوهرية لمبدأ محاسبي معين إلا إذا اتضح للعضو أن ذلك يرجع لظروف غير عاديـــة وأن القوائم المالية ستكون مضللة بدون هذه المخالفة . وتؤدي مخالفة العضو للمادة 203 إلى سحب ترخيص ممارسة المهنة منه .

وتمـــثل المـــبادئ المحاســـبية المـــتعارف عليها في المعايير والتفسيرات الصـــادرة عـــن FASB والآراء والتفسيرات التي صدرت عن APB ونشرات الأبحاث المحاسبية التي صدرت عن CAP . ومع ذلك فإنه عند حدوث معاملة محاســـبية معيـــنة لـــم تتناولها أي من هذه النشرات ، يتجه المحاسب في هذه الحالة إلى النشرات الرسمية الأخرى التي من أهمها قوائم الموقف ، إرشادات المحاســـبة والمراجعة التي تصدر عن AICPA ، وكذلك النشرات الفنية التي تصـــدر عـــن FASB ، حيث ينظر إلى هذه المستندات على أنها تحظى بتأييد رســـمي ظاهر لأن هناك جهات معينة معترف بها قامت بإصدارها بعد إعطاء كل الأطراف المهتمة والمتأثرة بها الفرصة كاملة للرد على المذكرات المبدئية والمشـــاركة فـــي جلسات الاستماع العامة . وإذا لم تتضمن كل هذه النشرات التوجـــيه الكافي فإنه يمكن النظر عندئذ إلى مستوى أخر مثل قوائم FASB في المفاهـــيم وأوراق القضـــايا ونشـــرات الممارســـة الصادرة عن AICPA أو النشـــرات الأخرى الصادرة عن AICPA أو FASB مثل توصيات مجموعات عمـــل القضـــايا المستجدة EITE . ويوضح الشكل (4/2) هذه المستويات أو الطوابق المختلفة التي أطلق عليها اصطلاح منزل GAAP .

شكل (4/2)

مبادئ المحاسبة المقبولة بوجه عام GAAP



لقـد حاولـت مهـنة المحاسـبة بصـفة مستمرة أن تضع هيكل للنظرية والممارسـة يمـثل مرشـدا عامـا . وأدت محاولاتها إلى انتقاء مجموعة من المعايـير والإجراءات المحاسبية التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP وهي مبادئ تحظى بتأييد رسمي ظاهر وواضح .

وطالمـا أن هـناك العديد من المصالح التي يمكن أن تتأثر بتطبيق معيار محاسـبي معيـن ، فإنه ليس من المستغرب أن يوجد نقاش واسع حول من له حـق وضـع هذه المعايير ومن يلتزم بتطبيقها ، وفيما يلي مناقشة بعض هذه القضايا الهامة .

فجـوة التـوقـع Expectation Gap

لقد تعرضت كل المهن لفحص متزايد من جانب الحكومة سواء كانت هذه المهـنة ترتـبط بمجال الأعمال المصرفية أو الاستثمار بسبب عدم كفاءتها أو مهـنة الطـب بسـبب ارتفـاع التكالـيف وحالات الغش في العلاج أو مهنة المهندسين بسبب فشلها في مراعاة الآثار البيئية والاجتماعية لعملهم .

ولم تنج مهنة المحاسبة من الانتقاد وذلك بسبب انتشار بعض حالات الغش فـي الشـركات وحالات الإفلاس المفاجئ ، مما عرض المهنة للانتقاد ورفع التسـاؤلات حـول أسلوب أدائها ، ويضاف إلى ذلك رغبة المجتمع في المزيد مـن المسـاءلة لكـل مؤسسـاته ، ولذلـك فإنه ليس من المستغرب أن يهتم الكونجـرس بكـل ممارسـات مهنة المحاسبة وعملية وضع معايير المحاسبة والمراجعة ودور مهنة المحاسبة في دنيا الأعمال .

وعلـى سـبيل المثال فقد قام أحد أعضاء مجلس النواب الأمريكي John Dingell بعقـد جلسات استماع حول عدد من قضايا المحاسبة والمراجعة كان

مـــن بينها التساؤل حول ما إذا كان FASB ، وSEC يقومان بإصدار المعايير بكفـــاءة وفـــي الوقـــت المناســـب ، وقد جاء عقد هذه الجلسات نتيجة لحالات الإفـــلاس والغش الواسعة التي حدثت في شركات أمريكية كبرى ، وهناك من يعتقد في الكونجرس بأنه كان يمكن تجنب هذه الحالات إذا ما تم توفير المزيد من المعلومات في الوقت المناسب .

وعـــلاوة على ذلك فإن هذه الجلسات قد ألقت المزيد من الأضواء على ما يعـــرف بجـــريمة أصحاب الياقات البيضاء White Collar crime في مجال الـــتقرير المالـــي . فعلـــى سبيل المثال فإن المناخ السائد في بعض الشركات يضـــغط على المديرين التنفيذيين بأن "يجعلوا الأمور تبدو أفضل من حقيقتها" وذلـــك من أجل زيادة الأرباح في الأجل القصير . وفي حالات أخرى يلعب الطمـــع والأنانـــية دورا هاما . هذا وقد قامت المباحث الفيدرالية بالتحقيق فيما يقـــرب من 280 حالة غش في البنوك في إحدى السنوات ، وذلك بنسبة زيادة قدرهـــا 30% عن السنة السابقة عليها . وقد قدر البعض أن ما تخسره البنوك بســـبب حـــالا الغـــش الداخلي يزيد عن ثمانية أضعاف ما تخسره في عمليات السطو الخارجي .

وتعترف مهنة المحاسبة بضرورة أن تلعب دورا هاما في الحد من حالات غـــش أصحاب الياقات البيضاء ، وأصبحت استجابتها للانتقادات الموجهة في هذا المجال مباشرة وسريعة . فعلى سبيل المثال قام AICPA بإنشاء قسم جديد لشـــركات المـــراجعة علاوة على القسم الموجود حاليا للأعضاء المنفردين به فـــرعان إحداهما للشركات التي تقوم بمراجعة عملاء SEC والأخر للشركات التـــي تقـــوم بمراجعة منشآت مملوكة ملكية خاصة . وللتأكيد على قيام الفرع الأول بالوفـــاء بمســـئولياته ، قـــام AICPA بإنشاء مجلس إشراف عام مستقل

ضـــمن هذا الهيكل . ويقوم هذا المجلس بإجراء أبحاثه الخاصة ونشر تقاريره بصـــورة عامـــة عند الضرورة ، كما أن لفرع الشركات الخاصة أيضا معايير الجودة ومتطلبات الفحص الخاصة به .

وقد قامت المهنة حديثا بإصدار معايير مراجعة جديدة في المراقبة الداخلية وحـــالات الغـــش والأعمـــال غير القانونية ووسائل التوصيل التي يستخدمها المـــراجعون . كمـــا تقوم بوضع إرشادات متعلقة بالإفصاح السليم عن أسباب استقالة المراجعين من أعمال المراجعة ، وبصفة خاصة عندما توجد تساؤلات حول نزاهة الإدارة .

ولكـــن هل يعد هذا كافيا ؟ إن فجوة التوقع – بين ما يعتقد الناس بضرورة قـــيام المحاســـبين بعمله وما يعتقد المحاسبون بإمكانية عمله بالفعل – يصعب إغلاقهـــا . إن انتشـــار حـــالات الفشل في شركات الادخار والقروض أخيرا وحالات الغش في التقرير المالي قد أدى لرفع العديد من التساؤلات حول مدى كفايـــة الـــدور الذي تقوم به المهنة ، ورغم أن المهنة لا يمكن أن تعد مسئولة عـــن كـــل أزمـــة مالية تقع ، فإنها يجب أن تستمر في السعي للوفاء بحاجات المجتمع .

الجهات المتنافسة في وضع المعايير Setting Bodies – Competing Standard

كمـــا أشار أحد المحاسبين البارزين أخيرا ، فإن FASB يعد حالة فريدة ، فهـــو جهة تابعة للمهنة تقوم بأداء وظيفة عامة معترف بها في كل الولايات . ولذلـــك فإنـــه ليس من المستغرب أن يتعرض دور FASB في وضع المعايير المحاســـبية لـــنوع من التحدي ، ولا تأتي هذه التحديات من خارج المهنة فقط ولكن من داخلها أيضا .

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

بدأ المجمع في إصدار قوائم الموقف SOP الخاصة به ، لأنه اعتقد بوجود حاجـــة لتوجـــيه أكثر سرعة في مشاكل محاسبية معينة . ورغم أن المجمع قد قلـــل مـــن إصـــداره لهذه القوائم ، إلا أنه استمر في الاهتمام بالتقرير المالي السـريع . وعـــلاوة على ذلك فقد أيد المجموع وجود مجموعتين من GAAP أحدهمـــا للشركات الكبرى والأخرى للشركات الصغرى ، فالشركات الصغرى تشـــكو من أن التقرير المالي التفصيلي الذي تتطلبه GAAP مكلف بالنسبة لها ولا تتطلـــبه طبـــيعة نشـــاطها . ويطلق على هذه القضية عادة قضية المبادئ الكبرى – المبادئ الصغرى Big GAAP-Little GAAP .

مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB

تم إنشاء GASB كمجلس منفصل لمعايير المحاسبة الحكومية لتنظيم عملية التقرير المالي في الحكومات المحلية والمركزية ، وذلك على نمط FASB كما يخضـــع لإشـــراف FAF ، وقـــد استمر الجدل بين المنظمتين حول من يتولى مهمة وضع المعايير المحاسبية في بعض القضايا المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح .

الكـونجـرس Congress

قـــام الكونجـــرس سنة 1987 م بإصدار تشريع يسمح للبنوك التي يقتصر عملهـــا على تقديم القروض الزراعية باستهلاك الخسائر الناتجة عما يعدم من

هـذه القروض على مدى فترة تزيد عن 7 سنوات ، وهي معالجة لا تتفق مع GAAP مما قد يؤدى لضعف ثقة الجمهور في التقارير المالية المنشورة .

مجتمع الأعمال Business Community

حيـث يعلـن مجتمع الأعمال أن معايير FASB شديدة التعقيد ومكلفة في التطبيـق ، وأنهـا تـؤدي لـزيادة حدة التقلب في الدخل المقرر عنه من سنة لأخـرى ، وأنـه يتطلـب جوانـب إفصاح تضع الشركات في موقف تنافسي ضـعيف فـي الأسواق العالمية . ولذلك قامت هذه الجماعات بممارسة ضغط شـديد لتغيـير قواعد التصويت في FASB من الأغلبية البسيطة (4-3) إلى الأغلبـية الفائقة (5-2) ونجحت في ذلك بالفعل . فعن طريق المطالبة بإتباع قـاعدة الأغلبية الفائقة في التصويت من المتوقع أن تصبح المعايير المحاسبية أقـل إثـارة للخلاف ولا تصدر إلا إذا كانت ذات قبول عام بالفعل . وعلاوة علـى ذلـك طالب مجتمع الأعمال بمزيد من التمثيل في FASB وفي مؤسسة المحاسبة المالية FAF .

ويـنظر الـبعض إلى هذه التطورات بالانزعاج ، حيث يرون أن الأغلبية الفائقة لن تؤدي إلا إلى التأخير في إصدار المعايير ، كما يرون أنه إذا سيطر مجـتمع الأعمـال علـى عملـية وضـع المعايير فإن من يخضعون للتنظيم Regulated سـيكون لديهـم تأثـير واضـح علـى التنظـيمات الموضوعة Regulation (فـتكون كمـن يضـع الثعلب في حظيرة الدجاج) مما يقلل من مصداقية التقارير المالية .

معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards

في ألمانيا تبلغ فترة إهلاك الأصل غير الملموس 5 سنوات في حين تسمح الولايات المتحدة بحد أقصى لفترة إهلاكها يبلغ 40 سنة ، وفي هولندا يتم تقييم الأصـــول بقيمتها الاقتصادية أو قيمة الإحلال في حين يتم تقييمها في الولايات المتحدة باستخدام التكلفة التاريخية بصفة عامة . وتسمح اليابان بعمليات تمهيد الدخـــل Income Smoothing حيث تسمح للشركات بتحميل بعض البنود على قائمـــة الدخـــل بصورة اختيارية مثل الإهلاك والديون المعدومة ، في حين لا تسمح الولايات المتحدة بذلك . إن هذه مجرد أمثلة على بعض أوجه الاختلاف بين ممارسات التقرير المالي في الولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى .

وبســـبب وجود هذه الاختلافات فإنه يصعب عادة إجراء مقارنات صحيحة بين الشركات . ويعتقد البعض أن هذا النقص في توحيد المعايير يعوق التدفق الحـــر لرأس المال عبر الحدود ويحث المستثمرون الدوليين على المبالغة في توقـــع المخاطر . وعلاوة على ذلك يعتقد الكثيرون أن الاختلافات في معايير التقرير المالي قد تؤدي إلى مزايا تنافسية غير عادلة .

ولذلـــك تم تشكيل "لجنة معايير المحاسبة الدولية" IASC في سنة 1973 – وهي نفس سنة إنشاء FASB – لمحاولة تضييق مجالات الخلاف . وبسبب اخـــتلاف أهـــداف التقرير المالي في الولايات المتحدة عنها في الدول الأجنبية الأخرى ، واختلاف الهياكل التنظيمية بين الدول ، وقوة الاتجاهات القومية في الـــدول المختلفة فإن مثل هذا التوحيد لن يكون سهلا . ومع ذلك فقد تم إحراز بعـــض التقدم منذ إنشاء IASC ومن المتوقع تحقيق المزيد من القابلية للمقارنة في المستقبل .

وضع المعيار المحاسبي والتقرير المالي في بعض البلدان المختارة

لتوضـــيع طبيعة عملية وضع المعايير المحاسبية في البلاد المختلفة يتعين التركيز على كيفية عملية وضع المعايير المحاسبية Accounting Standards Setting وإبـــراز تطبيقات التقرير المالي Financial Reporting في عدة بلاد هي البرازيل وألمانيا واليابان وهولندا والولايات المتحدة الأمريكية . حيث يتم استعراض مدى تلك الاختلافات ومظاهر ذلك التباين عالمى النطاق .

حيـــث توضـــح الأشـــكال أرقام (4/3) ، (4/4) ، (4/5) ملخصات عن عناصـــر القوائـــم المالية ومتطلبات الإفصاح القطاعى بالإضافة إلي المفاهيم والأعراف المحاسبية الأساسية على التوالى الخاصة بتلك البلدان الخمسة .

شكل رقم (4/3)

عناصر القوائم المالية

البلد	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل	قائمة الأموال/التدفقات النقدية
البرازيل	R	R	R
ألمانيا	R	R	O
اليابان	R	R	P
هولندا	R	R	O
الولايات المتحدة	R	R	R

R – مطلوبا .   P – مطلوب للشركات التى تتداول أسهمها بالبورصة .

O – إختياريا .

شكل رقم (4/4)

المفاهيم والأغراض المحاسبية الأساسية

البلد	أساس التكلفة	أساس الإستحقاق	الإستمرارية	الشكل القانونى مقابل الجوهر
البرازيل	HP,HR	R	R	الشكل القانونى
ألمانيا	HC	R	R	الشكل القانونى
اليابان	HC	R	R	الشكل القانونى
هولندا	CC,HC,HR	R	R	الجوهر
الولايات المتحدة الأمريكية	MA	R	R	الجوهر

CC = التكلفة الجارية . HR = التكلفة التاريخية مع خيار إعادة التقييم .

HC = التكلفة التاريخية . MA = خواص مختلطة (دمج التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية).

HP = التكلفة التاريخية مع تعديلات التغير فى مستوى الأسعار .

شكل رقم (4/5)

عناصر القوائم المالية

البلد	الإفصاح القطاعى المطلوب	
	الجغرافى	الصناعى
البرازيل	O	O
ألمانيا	R	R
اليابان	R	R
هولندا	R	R
الولايات المتحدة	I	I

R = مطلوبا . O = إختياريا .

I = يتم تحديد القطاعات عن طريق إستخدام معايير معينة يتم إستخدامها لأغراض التقرير الداخلى .

(A) البـــرازيل

البرازيل هى أحد البلدان اللاتينية ، حيث يكون للحكومة وقانون الشركات وقوانيـــن وتشـــريعات الضرائب تأثير قوى على التطبيقات المحاسبية والتقرير المـــالى ، وعلـــى الـــرغم مـــن أن الحكومـــة قـــد تبنت سياسات تجارة حرة وخصخصة الصناعات التى تسيطر عليها الحكومة فى السنوات الحديثة إلا أن حجـــم أســـواق الأوراق المالـــية البرازيلية تعتبر صغيرة نسبيا عند مقارنتها بنظـــيرها فـــى البلاد الصناعية لأوروبا الغربية وأمريكا الشمالية ومنطقة آسيا والمحـــيط الهادى . وتعتبر إفصاحات القوائم المالية فى البرازيل موجهة بشكل غالـــب نحـــو الدائنين والذين يعدون المصدر الرئيسى لتقديم الأموال بالإضافة إلـــى السلطات الضريبية . فى حين أن الإفصاحات الموجهة نحو المستثمرين أصحاب الملكية فى الشركة تعتبر ثانوية وأقل أهمية نسبيا .

(1) عملية وضع المعيار

يعتـــبر قـــانون الشركات عام 1976 المعدل فى عام 1997 هو المصدر الرئيســـى للمـــبادئ والتطبـــيقات المحاســـبية الواجبة التطبيق على الشركات البرازيلـــية ، وتعتـــبر جمعية المحاسبين البرازيلية **Instituto Brasileiro de Cautadores (IBRACON)** والمجلـــس الفـــيدرالى للمحاســـبة **Conselho Federal de Contabilidade** همـــا التنظـــيمات المهنية للمحاسبة بالبرازيل . وهمـــا يوفـــران أيضا الإرشادات عن المبادئ المحاسبية وإعداد القوائم المالية ومعايـــير المـــراجعة ، وتعتـــبر هيـــئة تـــداول الأوراق المالـــية (البورصة) **Commissao de Valores Mobiliarios - CVM** المســـئولة عن المعـــايير المحاسبية للشركات التى تعتبر أسهمها مقيدة فى البورصة ، فإذا ما تم الموافقة علـــى معايـــير جمعـــية المحاسبين البرازيلية عن طريق هيئة تداول الأوراق

المالــية فإنهــا تعتــبر ملزمة لكافة الشركات العامة التى تعتبر أسهمها مقيدة ومتداولة فى البورصة .

(2) القوائم المالية

يجب أن يتم إعداد قوائم مالية مقارنة سنويا ، بحيث تتضمن :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التغيرات فى حقوق المساهمين .
- قائمة التغيرات فى المركز المالى .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

ويــتم إرفاق تقرير معين مع القوائم المالية عن طريق مجلس المديرين ، وتعتــبر الــتكلفة التاريخية **Historical Cost** هى أساس القياس ، ويتم إعداد القوائــم المالية على أساس الإستحقاق **Accrual Basis** ، وتعتبر مبادئ الحيطة والحذر **Conservatism** والأهمية النسبية **Materiality** والثبات **Consistency** هى المبادئ التى تعد هامة عند إعداد القوائم المالية .

(3) إعادة تقييم الأصول

يســمح قــانون الشــركات بإعادة تقييم الأصول بالزيادة إلا أن السلطات الضــريبية تســمح بإعــادة تقييم الأصول طويلة الأجل فقط . وفى التطبيقات العملــية يــتم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات والآلات فقط لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

لا يــتم رسملة عقود الاستئجار التمويلية فى الواقع التطبيقى ، على الرغم من أنه يسمح بالرسملة Capitalization .

(5) رسملة الفائدة

يجــب أن يتم إستنفاذ كافة تكاليف الفوائد وإعتبارها مصروفات فى قائمة الدخل عادة فيما عدا حالة واحدة حيث يتم رسملتها فقط عندما تكون الشركات فى مرحلة النشوء .

(6) تقييم المخزون

يــتم تقييم المخزون عند التكلفة أو السوق أيهما أقل Lower of Cost or Marke، وتعتــبر القــيمة الســوقية هى تكلفة الإستبدال وصافى القيمة القابلة للــتحقق أيهما أقل . كما يتم إستخدام طريقتى الوارد أولا يصرف أولا FIFO أو متوسط التكلفة بشكل واسع الإنتشار عند تحديد تكلفة المخزون . أما طريقة الــوارد أخــيرا يصرف أولا LIFO فهى تستخدم بشكل شائع حيث أنها غير مقبولة من الناحية الضريبية .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

إن تكاليف البحوث والتطوير التى يتوقع أن تكون ذات عوائد فى السنوات المستقبلية يتم رسملتها وإستنفاذها خلال عمرها المفيد ، وللأغراض الضريبية فإن الحد الأدنى لفترة الإستنفاذ تبلغ خمس سنوات .

(8) التقرير القطاعى

إن التقرير على أساس القطاعات Segment Reporting غير مطلوبا .

(9) التوحيد والدمج

عادة ما تعتبر طريقة الشراء **Purchase Method** هى الطريقة المطلوبة، ويسمح فقط باستخدام طريقة إندماج الحقوق **Pooling of Interests** عند توافر ظروف نادرة .

(B) هـــولـــندا

(1) عملية وضع المعايير

يحـــدد القانون المدنى **Civil Code** فى المادة رقم (9) والمعدلة فى عام 1977 متطلــبات الـــتقرير المحاسبى والمالى . أيضا توفر تلك المادة المرونة للإلتزام بتعليمات المادة الرابعة والسابعة من قانون الشركات للإتحاد الأوروبى والتى تتعامل مع محتويات القوائم المالية والتوحيد على التوالى .

(2) القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية المطلوبة فى الآتى :-

- **قائمة المركز المالى .**
- **قائمة الدخل .**
- **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .**

يتضـــمن التقرير السنوى تقريرا يتم إعداده عن طريق مجلس الإشراف . ويســـتلزم القـــانون المدنـــى اســـتخدام أساس الإستحقاق ، وتتضمن المفاهيم المطلوبة مفاهيم المقابلة **Matching** والإستمرارية **Going Concern** والحيطة **Prudence** . ويتم السماح بإستخدام أساس التكلفة التاريخية لأغراض التقييم ، ومع ذلك يتم السماح بإستخدام القمية الحاليـــة **Current Value** بالنسبة لبنود

المخـــزون والأصـــول الثابـــتة الملموسة والأصول المالية والأصول الثابتة .

ويعتبر التقرير المالى والتقرير الضريبى مستقلان عن بعضهما البعض .

(3) إعادة تقييم الأصول

يســـمح القـــانون بإعادة تقييم الأصول بالزيادة بإستخدام العرف المحاسبى المعروف بالتكلفة الجارية **Current Cost** بإستثناء الأصول غير الملموسة ، ويـــتم تحديـــد مصـــروف الإستهلاك للأغراض الضريبية على أساس التكلفة التاريخـــية فقـــط ، ولأغراض التقرير المالى يمكن أن يتم تحديد الإهلاك على أساس القيمة الحالية .

(4) عقود الإستئجارات التمويلية

يتعين أن يقوم المستأجر الذى يستخدم الأصول على أساس عقد الإستئجار الـــتمويلى برســـملة تلـــك الأصـــول ، وحيث يتم تضمين التعهد المرتبط بعقد الإستئجار فى حسابات الإلتزامات .

(5) رسملة الفائدة

يمكن رسملة تكاليف الفائدة على الإقتراض والذى يعتبر قابل التحديد على الأصـــول الإنتاجـــية بشـــكل مباشر كجزء من إجمالى تكلفة الأصل أثناء فترة التصنيع أو البناء .

(6) تقييم المخزون

يتم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتتمثل التكلفة فى ظل تلك الأدبيات فى التكلفة التاريخية الفعلية أو التكلفة الجاريـــة ، وللتوصـــل الى التكلفة يتم إستخدام كل من طريقة المتوسط المرجح أو طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا بشكل شائع.

(7) تكاليف البحوث والتطوير

عـــادة مـــا يتم إستغراق التكاليف الخاصة بالبحوث والتطوير كمصروف أثناء الفترة عندما يتم إنفاقها بالفعل ، ومع ذلك قد يتم رسملتها ، فإذا تم رسملة تلـــك التكالـــيف فإنها يجب أن يتم الإفصاح عنها وبشكل منفصل كأصل غير ملموس .

(8) التقرير القطاعى

تعتـــبر الإفصـــاحات القطاعية مطلوبة إذا كانت مبيعات الشركة فى أحد قطاعاتها الجغرافية تزيد عن 10% من إجمالى صافى المبيعات .

(9) التوحـــيد

تســـتلزم المادة (9) أن يتم توحيد كافة شركات المجموعة والشركة الأم ، ويـــتم تعريف شركات المجموعة بأنها الشركات التابعة بالإضافة الى الشركات الأخـــرى والتى تتضمن شركات التضامن والشركات التى تكون مملوكة بنسبة 50% أو أقـــل بشرط أن يتم السيطرة عليها ، وعادة ما لا يتم تشغيل الشركات الـــتابعة عـــن طـــريق الشركة الأم حيث أنها مستقلة إقتصاديا ويتم إستبعادها لأغـــراض التوحـــيد ، وعـــادة مـــا تعتبر طريقة الشراء هى الطريقة الوحيدة المســـموح بها لأغراض التوحيد ، ويتم السماح بتطبيق طريقة إندماج الحقوق فقـــط إذا كانـــت المنشـــأة غـــير قابلة للتحديد كمستحوذة ، ونتيجة لذلك لا يتم إستخدام طريقة إندماج الحقوق فى الممارسة التطبيقية .

(C) ألمـــانيـــا

(1) عملية وضع المعيار

يعتبر القانون التجارى Commercial Code المعدل فى عام 1994 هو المصـــدر الرئيســى للمعايير الخاصة بالتقرير المالى . يعتبر قانون الشركات المســاهمة الألمانى عام 1965 المعدل فى عام 1993 وقانون الشركات ذات المسئولية المحدودة عام 1982 هى القوانين الأكثر تأثيرا على مبادئ المحاسبة المقـــبولة والمتعارف عليها عموما والتى تتضمن معايير محاسبية يتم تطبيقها بصفة محددة على تلك الشركات . وبصفة عامة يمكن المطالبة بعوائد ضريبية فقـط إذا تـم معالجـة البنود بنفس الطريقة لأغراض التقرير المالى والتقرير الضــريبى . ونتـيجة لذلك تميل الشركات الألمانية الى تدنيه عرض أصولها والمغـــالاة فـــى عرض إلتزاماتها للمدى الممكن الذى من شأنه تدنيه إلتزاماتها الضريبية .

(2) القوائم المالية

من المطلوب أن تقدم الشركات القوائم التالية :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التدفقات النقدية .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

وهناك القليل جدا نسبيا من الشركات المقيدة بسوق تداول الأسهم ، ويعتبر الـتمويل عن طريق القروض هو الشكل المفضل من التمويل عن طريق أسهم الملكية وذلك بسبب القوانين واللوائح الضريبية ، ويتطلب القانون التجارى من

الشــركات أن تلحــق بــالقوائم المالية تقرير من الإدارة ، وتعتبر البنوك هى المصدر الرئيسى لتمويل المشروعات .

تتضــمن المفاهيم المحاسبية كل من الإستمرارية والمقابلة وأساس التكلفة التاريخــية وأســاس الإستحقاق ، بالإضافة الى ذلك يجب إتباع أساس الحيطة والحذر حيث أنه يشترط الإعتراف بكافة المخاطر المتوقعة والخسائر المتوقعة حــتى تــاريخ إعــداد الميزانــية العمومية . ويحظر الإعتراف بالأرباح غير المحققــة، ولا يــتم السماح بعمل المقاصة بين الأصول والإلتزامات أو الدخل والمصــروفات، ويجــب أن يتم تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات خلال الفترات الزمنية .

(3) إعادة تقييم الأصول

يــتم الإلتزام بأساس التكلفة بشكل دقيق ، حيث لا يسمح القانون التجارى بإعادة تقييم الأصول الفردية فوق التكلفة التاريخية لإقتناءها .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

يتطلــب الأمــر رســملة عقــود الإستئجار التمويلية عن طريق المؤجر والمستأجر.

(5) رسملة الفائدة

قد يتم رسملة تكلفة فائدة القرض المستخدم لتمويل إنتاج الأصل وتضمينها فــى تكلفــتها . ويتم قصر الفائدة التى يتم رسملتها بتلك الطريقة على المقدار المســتنفذ أثناء فترة الإنتاج ، وفى حالة رسملة **Capitalization** الفائدة يتعين أن يتم الإفصاح عن ذلك فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

(6) تقييم المخزون

يتم تقييم المخزون السلعى عند التكلفة أو السوق أيهما أقل لأغراض تحديد التكلفة ، يعتبر استخدام طرق التحديد الخاص ومتوسط التكلفة والوارد أولا يصرف أولا ، والوارد أخيرا يصرف أولا أمرا مقبولا ، ولأغراض تطبيق مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل على المخزون السلعى يمكن أن تتمثل التكلفة السوقية فى تكلفة الإحلال أو صافى القيمة القابلة للتحقق . وعندما تكون كل من طريقة تكلفة الإحلال وصافى القيمة القابلة للتحقق متاح الحصول عليها يتم استخدام أيهما أقل لتحديد القيمة السوقية ، وإذا لم تكن معلومات تكلفة الإحلال متاح الحصول عليها يتم اعتبار صافى القيمة القابلة للتحقق بأنها تعبر عن القيمة السوقية ، وحيث أن القوانين الضريبية تسمح بتخفيض الأرباح العادية للوصول الى قيمة صافى القيمة القابلة للتحقق ، فانه يتم إتباع نفس أسس التطبيق لأغراض إعداد التقارير المالية ، ونتيجة لذلك فإن صافى القيمة القابلة للتحقق غالبا ما تعنى صافى القيمة القابلة للتحقق ناقصا الربح العادى .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يجب أن يتم إستنفاذ النفقات المرتبطة بالبحوث والتطوير كمصروفات محملة على قائمة الدخل .

(8) التقرير القطاعى

يتطلب القانون التجارى القيام بعمل الإفصاح عن المبيعات حسب الصناعة وطبقا للأسواق المحددة جغرافيا فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

(9) التــوحــيد

يتعيــن علـــى الشــركة إعداد قوائم مالية موحدة وتقرير من الإدارة على المجموعــة ، تمــثل المنشآت المتضمنة فى القوائم المالية الموحدة فى شركات تابعــة بالإضــافة الى الشركات التى تكون تحت السيطرة رغما عن أن أغلبية أســهم التصــويت غــير مملوكة . بصفة عامة يتم إعداد القوائم الموحدة طبقا لطريقة الشراء ، بينما يتم السماح بإستخدام طريقة إندماج الحقوق Pooling of Interests فقط فى ظل توافر ظروف معينة .

(D) اليــابــان

(1) وضع المعيار

يتمــثل المصــدر الرئيســى لإصــدار معايير التقرير المالى فى القانون الــتجارى للــيابان ، بالإضافة لذلك فإن قانون ضرائب الدخل وقانون الأوراق المالــية وتداولهــا تعتبر مؤثرات هامة على تطبيقات التقرير المالى للشركات اليابانـــية الرئيسية . ويعتبر قانون ضرائب الدخل مؤثر جدا بإعتبار أن كل من التقرير المالى والتقرير الضريبى فى اليابان هما نفس الشئ .

وفــى الحقــيقة فــإن قــانون ضــريبة الدخــل يحدد ما هى الإيرادات والمصــروفات الــتى يمكن أن يتم الإعتراف بها ، وجدير بالذكر فإن القانون الــتجارى موجــه تجاه الدائنين (أو قائمة المركز المالى) فى حين أن قانون الأوراق المالية وتداولها موجهة الى المستثمرين (أو قائمة الدخل) .

(2) القوائم المالية

يستلزم القانون التجارى إعداد أربعة قوائم مالية هى :-

- قائمة المركز المالى .

- قائمة الدخل .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
- تقرير المشروع .
- مقترح مشروع توزيع الأرباح .

يتطلب أيضا قانون الأوراق المالية وتداولها إعداد قوائم التدفق النقدى للشركة العامة المقيدة والمتداولة بالبورصة .

إن الهدف من إعداد القوائم المالية فى اليابان هو حماية مصالح كل من الدائنين والمستثمرين ، لذلك فإن الإفصاحات التى تتعامل مع إتاحة توزيعات الأرباح والجدارة الإئتمانية والأرباح لكل سهم ذات أهمية قصوى . وعادة ما يتم إستخدام أساس الإستحقاق المحاسبى .

يغطى تقرير المشروع Business Report كثير من الأمور الموجودة مثل مناقشات وتحليلات الإدارة التى يتضمنها التقرير السنوى للشركات فى أمريكا الشمالية. وكمثال على تلك الموضوعات وصف المشروع وملخص البيانات المالية عن السنة والسنوات الثلاثة السابقة والإفصاحات المتعلقة برأس المال والعاملين وأسماء حملة الأسهم الأساسيين وأسماء الدائنين الرئيسيين وأسماء المديرين والمراجعين القانونيين Statutory Auditors ، كما يتضمن أيضا الأحداث الجوهرية التى تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

ويتم إعداد مقترح توزيع الأرباح المحتجزة للموافقة عليه فى إجتماع الجمعية العامة للمساهمين بهدف تحديد توزيعات الأرباح والمكافآت المدفوعة لمجلس إدارة الشركة وأتعاب المراجعين .

(3) إعادة تقييم الأصول

لا يسمح بإعادة تقييم الأصول فى اليابان .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

تعــرض التشــريعات الضريبية الأحوال التى فى ظلها يمكن رسملة عقد الإســتئجار ، وتلــتزم القوائــم المالية بالمعالجة الضريبية لعقود الإستئجار ، ونادرا ما يتم رسملة عقود الإستئجار فى التطبيقات العملية .

(5) رسملة الفوائد

للشركة الخيار فى رسملة تكاليف الفائدة أثناء فترة الإنشاء المرتبطة بإقامة الأصول حتى تصبح صالحة للإستخدام .

(6) تقييم المخزون

تســمح التشريعات الضريبية للشركة بأن تقوم بتقييم المخزون عند التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل ، يتم تحديد القيمة السوقية بتكلفة الإحلال للمخزون، ويــتم عمــل تحديد للتكلفة عن طريق إستخدام طريقة التحديد الخاص (طريقة الــوارد أولا يصرف أولا أو الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة المتوسط أو طــريقة الشــراء الأكثر حداثة أو مخزون التجزئة ، ويمكن إحداث تغيير فى طــريقة المخزون فقط بعد الحصول على موافقة من الإدارة الضريبية، ويجب أن يتم إستخدام طريقة تقييم المخزون المختارة للأغراض الضريبية لأغراض إعداد التقارير المالية .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يــتم إستنفاذ نفقات البحوث والتطوير كمصروف فى الفترة التى تم إنفاقها فيها.

(8) التقرير القطاعى

يجب أن توفر الشركات المقيدة بالبورصة التى تستوفى قوائم مالية موحدة معلومـات قطاعـية عـن قطاعاتها الصناعية وقطاعاتها الجغرافية ، وتتمثل الإفصـاحات المطلوبـة فـى المبيعات وربح التشغيل حسب القطاع ، ويتمثل معيار أى قطاع صناعى فى مبيعات القطاع أو ربح تشغيله الذى يزيد عن 10 % مـن إجمـالى المبـيعات أو 10% من إجمالى ربح التشغيل ، أما المعيار المسـتخدم فى القطاع الجغرافى فيتمثل فى مبيعات ذلك القطاع التى تزيد عن 20% من إجمالى المبيعات .

(9) التـوحـيـد

يجـب علـى الشركات المقيدة بالبورصة فقط أن تقوم بإعداد قوائم مالية موحـدة ، ويجـب على الشركة الأم أن تمتلك مباشرة أو غير مباشرة غالبية الملكـية فـى الشركات الأخرى لأغراض التوحيد . ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة طبقا لطريقة الشراء ، ويتم السماح باستخدام طريقة اندماج الحقوق إلا أنها نادرا ما يتم تطبيقها .

(E) الولايات المتحدة الأمريكية

(1) وضع المعيار

أعطى الكونجرس الأمريكى لهيئة الأوراق المالية وتداولها The Securities and Exchange commission (SEC) المسـئولية لـتحديد المبادئ المحاسبية المقـبولة والمـتعارف عليها (GAAP) للشركات التى تتداول أسهمها بها بأثر الأزمـة الاقتصـادية الكبرى التى أخذت بداياتها من سوق الأوراق المالية فى نـيويورك Wall Street أصـدر الكونجـرس عام 1934 قرارا بإنشاء لجنة

الأوراق المالية (البورصة SEC) لتكون مسئولة عن مختلف القوانين المهتمة بالاستثمارات فى الأوراق المالية وتداولها فى البورصات ، ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل الشركات الأمريكية المعنية . وأهم هذه القوانين هى : قانون الاستثمارات لعام 1937 الذى يتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف اللجنة ، وقانون سوق الأوراق المالية لعام 1934 الذى يتطلب التقرير المستمر من الشركات العامة ويتطلب تسجيل الأوراق المالية وتبادلها ، وقانون شركات الاستثمار لعام 1940 الذى يتطلب تسجيل شركات الاستثمار . لقد منح القانون تلك اللجنة السلطة لتحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها من الشركات الخاضعة لدائرة نفوذ اللجنة ، أى أن اللجنة تستطيع أن تحدد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبى للشركات التى تتعامل فى البورصة .

ولقد كانت تلك اللجنة حريصة على التعاون مع المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين وهيئة معايير المحاسبة المالية فأصدرت تعليماتها بشكل ينسجم مع موقف كل من هاتين المؤسستين . وتوصل اللجنة تعليماتها إلى الشركات المهتمة (تشرف اللجنة على ما تزيد عن 12000 شركة مدرجة فى البورصات المالية) عبر القنوات التالية :

1- اللوائح التنفيذية المسماة Regulations - X التى تصف شكل ومضمون التقارير المقدمة إليها من الشركات المعنية . وأهم هذه اللوائح التقرير السنوى والتقرير الربعى وتقرير الأحداث الهامة غير العادية وتقرير التغيرات التى تهم المساهمين أو اللجنة نفسها .

2- سلسلة المنشورات باسم Accounting Series Releases التى تمثل توجيهات حول مواضيع محاسبية وقد أصدرت ما يقارب من 200 منشورا . ومنذ عام 1982 تغيرات تسمية السلسلة فأصبحت Financial Reporting Releases .

3- قرارات اللجنة وتقاريرها الخاصة .

4- تقرير اللجنة السنوى .

وعموما فقد فوضت لجنة البورصة بدورها مسئوليتها إلى مهنة Accounting Profession وبالتحديد التنظيمات المهنية على النحو التالى :

(1) مجلس معايير المحاسبة المالية

The Financial Accounting Standards Board (FASB)

وهو يمثل الكيان الرئيسى المسئول عن إصدار ونشر المعايير المحاسبية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد أنشئ المجلس عام 1973 ، وهو يتكون من سبعة أعضاء ، وتقوم جمعية المحاسبة المالية بالإشراف على أعمال FASB وتوفر التمويل اللازم له ، ويتبع مجلس معايير المحاسبة المالية الإجراءات الواجبة لعملية إصدار المبادئ المحاسبية .

وتتضمن النشرات التى يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية ما يلى :

- إيضاحات مفاهيم المحاسبة المالية Statements of Financial Accounting Controls .
- إيضاحات معايير المحاسبة المالية Statements of Financial Accounting Standards .

حيـــث تمـــثل الأول المفاهيم الأساسية التى تتأسس عليها معايير المحاسبة والـــتقرير ، فى حين تعتبر الثانية هى النشرات الرئيسية التى يصدرها مجلس معايــير المحاســبة المالـــية والأســـاس الرئيســـى لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

(2) مجلس معايير المحاسبة الحكومية

The Governmental Accounting Standards Board (GASB)

تـــم إنشـــاء ذلـــك المجلس فى عام 1984 ، وتتمثل مسئولية ذلك المجلس GASB فـــى تحديد المبادئ المحاسبية الخاصة بالمحليات والكيانات الحكومية والمستشـــفيات والجامعات وغيرها من المنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح ، وتقوم جمعية المحاسبة المالية بالإشراف على أعمال ذلك المجلس وتمويله .

(3) المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

وهـــو يعتـــبر تنظيم للمحاسبين القانونيين ، وهو ذو تأثير كبير فى تطوير المـــبادئ المحاســـبية وتطبـــيقاتها. وقد شكل المجلس للجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية **The Accounting Standards Executive Committee (AcSEC)** والـــتى قامـــت بإصـــدار إيضاحات بموقف عن القضايا المحاسبية التى لم يقم مجلس معايير المحاسبة المالية بتغطيتها .

(2) القوائم المالية

هناك مجموعة من القوائم المالية يتعين إعدادها هى :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التدفقات النقدية .

- قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

تتضـــمن المفاهـــيم المستخدمة فى القوائم المالية الاستمرارية ، والمقابلة والثـــبات عـــند تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات الزمنية بالإضافة الى أساس الاستحقاق .

(3) إعادة تقييم الأصول

يـــتم إســـتخدام أســـاس التكلفة التاريخية عند تقييم معظم الأصول ، هناك بعـــض الأنواع من الإستثمارات وكافة المشتقات التى يتعين إعادة تقييمها عند قيمتها العادلة (السوقية) .

(4) عقود الإستئجار التمويلى

يتعين أن يتم رسملة عقود الإستئجار التمويلى .

(5) رسملة الفائدة

يجـــب أن يتم رسملة تكاليف الفائدة للممتلكات أو الآلات والمعدات التى تم تشييدها ذاتيا . وتتمثل القيمة التى يتعين رسملتها فى تكاليف الفائدة التى يمكن أن يتم تجنبها إذا لم يتم تضمين تكاليف التشييد الخاصة بالأصول .

(6) تقييم المخزون

أن تطبـــيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل يعتبر إجراءا مطلوبا ، وقد يتم تحديد التكلفة على أساس استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة متوسط التكلفة أو طريقة التحديد الخاصة، وإذا مـــا تم استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للأغراض الضريبية ، يتعيـــن أن تســـتخدم أيضا لأغراض إعداد التقارير المالية . وفى تطبيق مبدأ

التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فإن السوق يمثل متوسط القيمة من بين تكلفة الإحلال وصافى القيمة القابلة للتحقق بالإضافة الى صافى القيمة القابلة للتحقق ناقصا الربح العادى .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يتم إستنفاذ تكاليف البحوث والتطوير كمصروفات فى الحال .

(8) المعلومات القطاعية

يعتبر التقرير القطاعى مطلوبا لكافة الشركات التى يتم تداول أسهمها فى البورصة ، ويعتبر القطاع واجب التقرير عنه إذا ما تم الوفاء بأى من المعايير الثلاثة التالية :-

1- الإيراد

أن يبلغ إجمالى إيراد القطاع 10% أو أكثر من إجمالى إيرادات الشركة .

2- الربح أو الخسارة

أن يكون ربح التشغيل أكبر من 10% من إجمالى الأرباح التشغيلية لكافة القطاعات التى تقرر عن الأرباح التشغيلية (أو أكبر من 10% من إجمالى خسائر التشغيل لكافة القطاعات التى تقرر عن خسائر تشغيلية) .

3- الأصول

تمثل الأصول 10% أو أكثر من الأصول المدمجة لكافة القطاعات التشغيلية . وفيما يلى المعلومات المطلوب أن يتم الإفصاح عنها للقطاع الواجب التقرير عنه :-

1- ربح أو خسارة التشغيل .

2- بنود محددة فى قائمة الدخل على سبيل المثال إيرادات التشغيل والإهلاك والمصروفات غير النقدية .

3- إجمالى الأصول .

4- إجمالى النفقات الرأسمالية .

5- مطابقة مجموع إجماليات القطاع بإجماليات الشركة لكل من البنود الثلاثة التالية :-

a- الإيرادات .

b- ربح التشغيل .

c- الأصول .

ويتعين على الشركة أن تفصح عن كيف يتم تحديد القطاعات الواجب التقرير عنها ، ويجب أن تكون المعايير الخاصة بتحديد القطاعات لأغراض التقارير الخارجية هى نفس المعايير المستخدمة عن طريق الإدارة للتمييز بين قطاعات الأعمال لأغراض التقرير الداخلى .

(9) التوحيد

يتعين إعداد القوائم المالية الموحدة عندما يكون للشركة الأم مصلحة فى السيطرة على أسهم التصويت فى الشركات الأخرى . وتحدث إستثناءات على متطلب إعداد القوائم الموحدة عندما تكون السيطرة مؤقتة أو عندما تؤدى قيود معينة الى شك على قدرة الشركة الأم فى السيطرة على الشركة التابعة ، على سبيل المثال فى ظل موقف تعرض الشركة التابعة للإفلاس ، وحاليا فإن كل من طريقة الشراء أو طريقة اندماج الحقوق يتم استخدامها تأسيسا على تطبيق المعايير المرتبطة بموقف اندماج المشروع . وقد نشر مجلس معايير المحاسبة

المالية إيضاح مقترح عن معايير المحاسبة المالية ، وسوف يكون مقبولا إذا ما تم تبنى طريقة الشراء فقط .

4/3 طبيعة و أهمية ومعوقات التوافق فيما بين المعايير المحاسبية

The Nature, Importance and Obstacles Of Harmonization among Accounting Standards

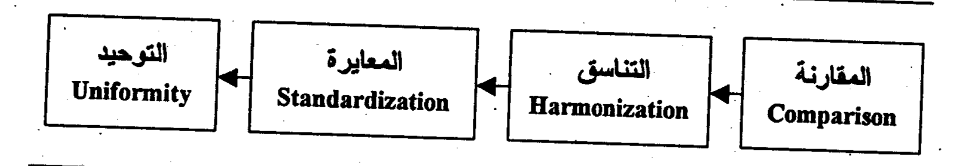
4/3/1 التمييز بين التوفيق والمعايرة والتوحيد فى المحاسبة

Harmonization Vs. Standardization Vs. Uniformity

هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التوافق المحاسبى **Harmonization** والمعايـــرة المحاســـبية **Standardization** والتوحـــيد المحاسبى **Uniformity** أو النظام المحاسبى ، وقد أكدت أدبيات المحاسبة على أهمـــية التمييز بين تلك المفاهيم ، حيث تم التركيز على ضرورة وضع معايير المحاســبة **Standardization** باعتـــبار أنه إذا كان في الإمكان وضع معيار محاســبى متعارف عليه على مستوى البلد فلابد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخـــر ، ومـــن هنا جاء مفهوم المحاسبة الدولية . وإذا كان هناك صعوبة في التوصـــل إلـــى اخـــتلافات نتائج المحاسبة الدولية في الدول المختلفة والتي قد تســـفر علـــى أخطاء نتيجة اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية في دول العالم ؛ الأمر الذي دعى إلى أهمية مفهوم التناسق والتوافق **Harmonizatio**، ولاشـــك أن تركيز أدبيات المحاسبة على النطاق الدولى على موضوع مقارنة الأنظمـــة المخـــتلفة لبلد العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى قد أدى إلى توحيد **Uniformity** الأنظمة المحاسبية. يوضـــح الشـــكل رقـــم (4/6) علاقـــة مفاهيم التوافق والمعايرة والتوحيد في المحاسبة .

شكل رقم (4/6)

علاقة مفاهيم التناسق ووضع المعايير والتوحيد



يقصـــد بالـــتوافق المحاســـبى تقلـــيل درجـــة الاختلافات بين الدول فى الممارســـات أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلـــية أم دولية بهدف توفير وتحليل تقارير الموقف والأداء المالى للشركات المحلية أو العالمية .

وقـــد اهتمـــت التنظيمات المحاسبية المحلية والدولية بالتنسيق بين الأسس المحاســـبية والتقلـــيل مـــن تباينها وتنوعها عن طريق محاولة جلب عدد من الأنظمة المختلفة والتنسيق بينها وبعضها البعض .

ولاشـــك أن التناســـق والتوافق المحاسبى الدولى سوف يجعل من السهل إمكانـــية مقارنة تلك الشركات مع بعضها البعض ، وليس بخاف فإن الشركات الدولية سوف تستفيد حتما من ذلك لعدة أسباب أهمها :-

1- تشـــابه الأنظمـــة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسية سوف يكون أسهل فى حالة التنسيق بين معايير وأسس وقواعد المحاسبة عالمية النطاق .

2- إن التنســـيق المحاســـبى سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية (التى تحول أموالها فى عديد من الأقطار وأسواق رأس المال العالمية) إلى فهم الاســـتثمارات الدولـــية أدعى تلك الدولة والمحاسبة عنها ، كما يمكن فهم

المعـــاملات بالعملـــة الأجنبـــية وترجمة القوائم المالية لها ، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات العالمية عند الاندماج مع غيرها .

المعايرة المحاسبية Accounting Standardization

تمـــيل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعايرة المحاسبى ، باعتباره يمـــثل نموذج يوضح ليقاس على ضوئه وزن شئ أو طوله أو درجة جودته ، ويشـــير المعـــيار فـــى المحاســـبة إلى انه يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العملـــيات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالى للشركة ونتائج أعمالهـــا مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها . وقد يقصد بالمعيار المقياس والقـــاعدة أو القـــانون العـــام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله أدعى تحضـــير التقارير المالية للمنشأة . حيث يتعين وجود قياسات محددة حتى يقوم المحاسبون بإنجاز عملهم أدعى ضوئها ، والمعيار المحاسبى يشير إلى القواعد المحاســـبية الإرشـــادية التـــي يرجع إليها المحاسبون المهنيون لدعم اجتهادهم واســـتلهام أحكامهم وان كانت لا تكفى الحكم الشخصي أو الاجتهاد أبدا ، وقد يشـــار للمعـــيار بأنه وصف مهنى رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قـــبولا عامـــا بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين أدعى التعبير أو الممارسة أدعـــى الظـــروف المتشـــابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفـــنى، ولـــتحديد طبـــيعة وعمـــق المسئولية المهنية . وتأتى أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال :-

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة .
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمى القوائم المالية .
- تحديد الطرق الملائمة للقياس .

– تمكيـــن المســـتخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم .

ولاشك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدى إلى استخدام طرق محاسبية قـــد تكـــون غـــير سليمة أو قد تؤدى إلى استخدام المنشأة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدى إلى إعداد قوائم مالية كيفية ونوعية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين ، كما يؤدى غياب المعـــيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة .

التوحيد المحاسبى Accounting Uniformity

يشـــير مفهـــوم التوحـــيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولـــة الأخرى ، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطـــة تتضـــمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحـــدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات فى إطار محدد من الأسس والقواعد والاصـــطلاحات والـــتعاريف والحســـابات والقوائم والموازنات لخدمة أهداف معينة.

وعلـــى المســـتوى المحلى يشار إلى التوحيد المحاسبى بأنه نظام محاسبى موحد وتتمثل أهدافه فى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كـــل من مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومى ، وربط حسابات الوحدة الاقتصـــادية بالحســـابات القومـــية بالإضافة إلى تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

أما على المستوى الدولى يلاحظ وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الـدول الأخـرى تمامـا ، ويتضح ذلك من خلال إدراك مدى تأثيرات أنظمة المحاسـبة لأحـد الـدول علـى الدول الأخرى ، حيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعـات، تـتأثر كل مجموعة بنظام معين أمريكي أو بريطاني حيث أطلق عليها الأنظمة الأم ، والى تصنيف فرعى وتصنيف كلى وجزئى لغرض توفير التقرير المالى .

ولقـد بـات واضـحا فـى الأدب المحاسبى أهمية وضرورة التفرقة بين المعايـرة المحاسـبة **Standardization** ، والـتوافق أو الاتساق المحاسبى **Harmonization** حيث انهما عمليتين مختلفين تماما .

ولقد تعددت الآراء حول مفهوم وأهداف وطبيعة ومستويات ومناهج إعداد كل منهما .

أن الـتوافق والاتسـاق فى المحاسبة ينظر إليه على انه عملية فكر ذات تسلسـل وتـدرج بخلاف المعايرة التي توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيـث أنهـا قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة فى كافة المواقـف وبالتالى فهي اكثر صعوبة فى التطبيق على المستوى الدولى . وان كـان التوافق يعتبر نوعا أو درجة من درجات المعايرة ولكن إلى حد معين . ويشـار إلـى التوافق المحاسبى بأنه عملية من خلالها يتم تضييق الفجوة أو تقليل الاختلافات الجوهرية فى التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر الإمكان . ويهـدف التوافق المحاسبى إلى زيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة من خلال اتسـاق وتوافـق الممارسات والسياسات المحاسبية المطبقة بين الدول وذلك بوضع أو إرساء حدودا لدرجات الاختلاف بين هذه السياسات و الممارسات . فالتوافق المحاسبى يعتبر بمثابة عملية من خلالها يتم التحرك فى اتجاه مضاد

للـتعددية المطلقـة فـى الممارسات والتطبيقات المحاسبية . أما الانسجام أو التناغم Harmony فهو درجة أو حالة من حالات التوافق – خلال فترة زمنية معيـنة أو مجموعـة من الفترات – ويوضح مدى قبول أو إجماع مجموعة الشـركات العاملة فى دولة معينة أو مجموعة من الدول على استخدام سياسة محاسـبية معيـنة أو عـدد قليل جدا من البدائل المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية .

يمكـن القول بأن التوافق اكثر مرونة وانفتاحا حيث لا يأخذ بمنهج مقياس واحـد يناسب الكل Fits all One - Size ، كما انه يأخذ فى الحسبان الفروق القومـية ، ويعطـى الـتوافق انطـباع عـام علـى القابلـية للمقارنـة Comparaliability ولعل الاختلاف فى متطلبات التقرير المالى والاحتياجات المـتزايدة لمسـتخدمى القوائم المالية لمقارنة المعلومات من دول مختلفة هي القوة الدافعة للتناسق المحاسبى .

أمـا المعايـرة Standardization فـى المحاسـبة فهـى مجرد عملية (Proccess) مـن خلالهـا يتم الحركة فى اتجاه التوحيد المطلق Uniformity فـى الممارسـات المحاسبية . وبذلك فأن المعايرة تدل على التماثل شبه التام ومن ثم تكون المعايير والممارسات المحاسبية متماثلة تماما . فالمعايرة تهدف إلـى القضـاء على الاختلافات القائمة بين الدول فى الممارسات والتطبيقات المحاسـبية . ولـذا فأنهـا تعتـبر عملية اكثر صرامة وتزمتا من التوافق أو الاتساق . وبناء على ذلك فان التوحيد Uniformity يعتبر ظاهرة أو حالة من حـالات المعايرة ، ومن الأهمية بمكان ضرورة التفرقة بين التوافق المحاسبى علـى مسـتوى القـياس measurement والـتوافق المحاسبى على مستوى الإفصاح Disclosure لأغراض إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها والاعتماد

علـــيها فـــى إجـــراء المقارنات . وبناء على ذلك فأن التوافق والمعايرة ليس بديليـــن وانما هما مفهومين مختلفين ، ويصور ذلك الشكل رقم (4/7) والذي يتبيـــن مـــنه أن التوافق أو الاتساق يمكن تمثيله بأي نقطة على الخط الواصل بيـــن الحالتيـــن (التعددية المطلقة والتوحيد المطلق) . ومع ذلك فإنه يصعب فـــى الوقـــع العملـــى التحقق أو تحديد نقطة معينة على الخط المتصل الكمي والتى عندها يمكن القول بأن هيئة أو جهة تنظيمية مهنية معينة قد تحولت من التوافق المحاسبى إلى التوحيد المحاسبى .

شكل رقم (4/7)

الفرق بين التوافق والتوحيد

التوافق / المعايرة
(عملية)

التوحيد ———————————— **التعددية المطلقة**

التناغم / التوحيد
(وضع أو حالة)

أن التوافق والتوحيد المحاسبى (حالة / عملية) يمكن إدراكها أو تواجدها فـــى جمـــيع مســـتويات الإطار الفكرى للمحاسبة سواء على مستوى المفاهيم **Concepts** ، أو علـــى مستوى المبادئ **Principles** أو على المستوى التنظيمى **Regulation** أو وعلى مستوى الممارسات والتطبيقات العملية **Practice** .

وعـــند قـــياس التوافق المحاسبى الدولى قد يشار إلى اصطلاح de Jure الـــذي يعـــنى التوافق على المستوى التنظيمى ، واصطلاح de Facto للإشارة إلى المستوى العملى . ويعتبر التوافق والتوحيد – سواء كان ذلك Process أو State – موجودين على المستوى التنظيمى de Jure أو المستوى العملى de Facto .

حيث يتحقق التوافق على المستوى التنظيمى من خلال أسلوب تنظيم مهنة المحاســبة ، ومـــن المتعارف عليه فى الأدب المحاسبى أن يتم ذلك من خلال مدخليـــن الأول : مـــبدأ المهنية Professionalism وفيه تتولى مهنة المحاسبة (اى تنظـــيم فى القطاع الخاص مثل FASB فى الولايات المتحدة الأمريكية أو IASC علـــى المستوى الدولى) تنظيم ومتابعة نشاط إصدار وتطوير المعايير والقواعـــد المحاســـبية فى دولة معينة . ويتصف هذا المبدأ بالمرونة حيث انه يعطـــى للشـــركات الحـــق فـــى الاختـــيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاســـتخدامها فى المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشـــابهة . كمـــا انـــه قد لا يلزم جميع الشركات بتطبيق معيار معين نظرا لظـــروف اقتصادية معينة أو يفرق فى التطبيق على أساس حجم الشركات . أم المدخـــل الـــثانى يتمـــثل فـــى : المبدأ التشريعى : وطبقا لذلك يتم تنظيم مهنة المحاســـبة وإصـــدار المعايـــير والقواعد المحاسبية من خلال قانون أو تشريع دســـتورى معيـــن . وعليه فإن مجموعة القواعد والسياسات المحاسبية الواردة بهـــذا القـــانون أو التشـــريع تكون ملزمة فى جميع الأوقات ولجميع الشركات بصـــرف الـــنظر عـــن ظروف الصناعة وحجم الشركات . أما التوافق على المســـتوى العملـــى فيقصد به مجموعة الممارسات المحاسبية المطبقة فعلا فى الواقع العملى بمعرفة مجموعة الشركات العاملة فى دولة ما .

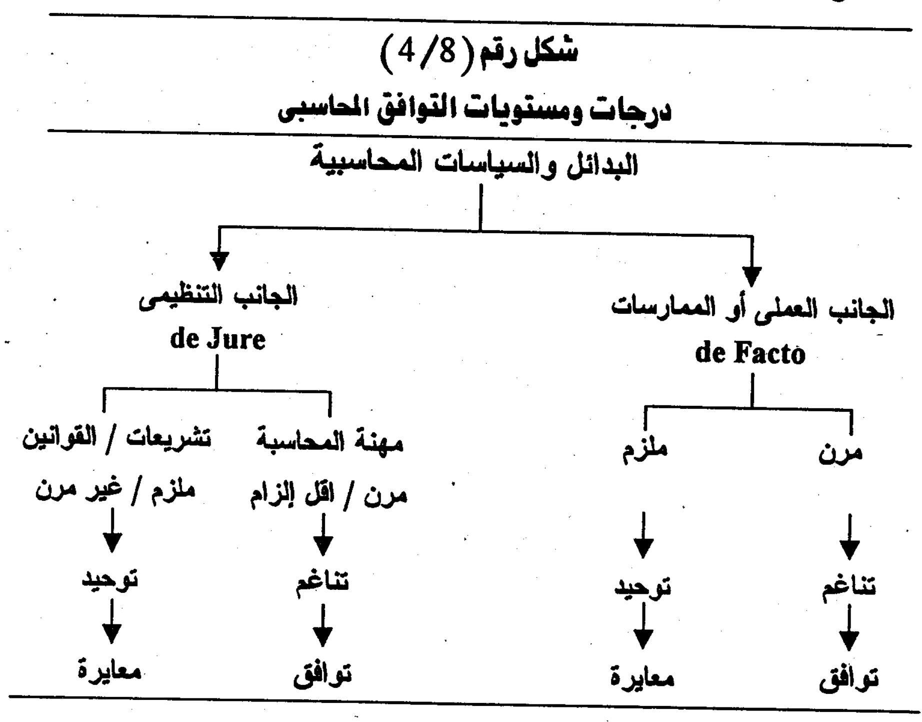
ومن هنا يمكن القول بأن عملية تنظيم مهنة المحاسبة قد تكون مرنة Less Strict وهـذا يرتبط بمفهوم التوافق (عملية / حالة) ، أو تكون غير مرنة / ملزمة (Strict) وهذا يرتبط بمفهوم التوحيد (عملية / حالة) .

أما التوحيد والمعايرة على المستوى العملى de Facto Standardization de Facto Uniformity ، فتـتحقق عندما تلتزم جميع الشركات المعنية بتطبيق متطلـبات الإفصـاح كمـا هو وارد بالتشريعات والقوانين المحاسبية المنظمة لمهـنة المحاسـبة . وعلـى العكـس إذا ما كانت المعايير الصادرة عن مهنة المحاسـبة تعطـى الشـركات المعنـية الحرية فى الإفصاح من خلال البدائل المحاسبية المتاحة لها ، فـإن الـوضع هـذا سوف ينجم عنه توافق تنظيمى de Jure Harmonization وبالتبعـية وتناغم تنظيمى de Jure Harmony

ويوضح الشكل رقم (4/8) درجات ومستويات التوافق المحاسبى :

شكل رقم (4/8)

درجات ومستويات التوافق المحاسبى



مزايا التوافق المحاسبى الدولى

يــنظر إلى التوافق على المستوى الدولى عموما بأنه مجرد الحد من عدد التطبــيقات المحاســبة الموجــودة علــى المستوى المحلى . ويتضمن التوافق المحاســبى (a) المعايير المحاسبية التى تتعامل مع القياس والإفصاح، (b) الافصاحات التى تقوم بها الشركات التى تتداول أسهمها للجمهور العام والتسجيل بالبورصة، (c) معايير المراجع .

ويمكــن القــول بأن هناك عديد من المزايا للتوافق المحاسبى الدولى على النحو التالى :-

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خــارج حــدود بلادهــم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشــركات فــى الدول المختلفة وزيادة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسية .

- فالفــائدة الكبــيرة للــتوافق المحاســبى الدولى هو إمكانية المقارنة بين المعلومــات الماليــة والذي من شأنه القضاء على سوء الفهم السائد حاليا حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية مما يمكن معه إزالة واحد من أهم المعوقــات لانتشار الاستثمار الدولى سبيل المثال فقد أشارت أدبيات المحاسبة إلــى الأتــي فى يناير 1983 : من أكبر المزايا التى يتم الحصول عليها نتيجة اتــباع التناســق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية - وتستبعد مثل هــذه المقارنــة ســوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل إحداهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية .

ويـــؤدى التوافق المحاسبى حتما إلى توفير الوقت والنقود التى تنفق حاليا لتوحـــيد المعلومات المالية المتغيرة ، عندما يتطلب من اكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة .

ورغما عن ذلك فإن تحقيق التوافق الدولى فى المعايير المحاسبة والتقارير المالية ليس مهما فقط فى توفير أساسا المقارنة بالنسبة للمستثمرين الدوليين بل يـــتعداه نحـــو زيادة درجة الثقة فى التقارير المالية ، فالشركة تستفيد من إعداد القوائـــم المالـــية بطريقة مفهومة ، وبالتالى فأن الشركة الأم التى لها شركات تابعة فى الخارج سوف توفر الكثير من الوقت والجهد لقلة عدد التسويات التى سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية.

كمـــا أن المقرضـــين التجاريين المستثمرين ستكون لديهم الثقة العالية فى المحاسبة والتقارير المالية المتوافقة ، حيث سيشعرون باطمئنان أكثر عن تقدم البنية الأساسية إذا ما كانوا واثقين من وجود حد أدني للمساءلة .

وأيضـــا مـــن المنافع المتوقعة للتوافق الدولى أن التحليل المالى للشركات ســـوف يكـــون أكثر سهولة ، فالتوافق الدولى سوف يزيد عدد المطلعين على القوائـــم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبى ، الأمر الذي يمكن معـــه زيـــادة درجة ثقة أفراد بالشركات الأجنبية ، وهذا حتما سيزيد من حجم الاستثمار الدولى .

مـــن هـــنا يمكن للمستثمرين والمحللين الماليين أن يحصلون على تقارير تتســـم بالمصـــداقية وإمكانـــية الاعتماد عليها **Reliability** وفهمها واعتبارها الأساس في اتخاذ قرارات الاستثمار ، وبالتالى تزيد كفاءة أسواق راس المال. وكفـــائدة أخرى عن تحقيق التوافق الدولى هو توفير الوقت والمال الذي يبذل حالـــيا فـــي توحـــيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة عندما يوجد أكثر من

مجموعة من التقارير المطلوب إعدادها وفقا لقوانين أو ممارسات محلية ، كما أن الـتوافق الدولـى سوف يجعل من الممكن تعزيز وجود المعايير المحاسبية عالمـية الـنطاق إلـى أقصـى مستوى ممكن وأن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعـية والاقتصادية والقوانين المختلفة ، ويمكن تلخيص المنافع المحتملة من تحقيق التوافق الدولى في المعايير المحاسبية على النحو التالى :-

- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وأدارتها عن طريق إزالة الازدواج فى البيانات والمعلومات المالية المنشورة .
- تسهيل عملية الاتصال وتدنيه درجة الغموض فى تفسير المعلومات المالية .
- توفير معلومات افضل لأغراض التخطيط الاقتصادي وأعداد الموازنات.
- تعزيز الكفاءة فى أسواق رأس المال العالمية .

أن تـزايد الاهتمام والتوافق والاتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمـية والدولية لم تنشأ من فراغ وإنما نشأت فى الحقيقة استجابة لمجموعة من الظروف والعوامل التى لعل أبرزها مايلى :-

(a) عولمة الأسواق المالية Globalization Of Financial Markets

لقـد تـزايدت سـرعة عولمـة أسواق المال العالمية (التى تشمل سوق العمـلات وأسواق الأسهم والسندات والقروض والأوراق المالية الأخرى) فى العقديـن الأخيرين من القرن الحالى ، وقد احدث ذلك بالفعل ثورة مالية هائلة فـى عـالم الأعمـال ، حيث اصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقـات وقـوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه فى منتصـف القرن العشرين ، وهذا ما دفع البعض إلى القول بأن العالم من خلال

ترابط أسواقه المالية وتأثرها ببعضها البعض قد غدا سوق نقدى كونى واحد ، فلقد كان لإلغاء القيود والضوابط التى كانت مفروضة على حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية ، وبزوغ فجر ثورة الاتصالات والمعلومات ، والاستخدام الموسع للابتكارات (الأدوات والمشتقات) المالية العديدة التى ظهرت مؤخرا اثر بالغ فى تعميق الاتجاه نحو عولمة الأسواق المالية .

(b) ثورة تكنولوجيا المعلومات The Revolution Of Information Technology

أن التقدم التكنولوجى الهائل في مجال الاتصالات والمعلومات التى حدثت فــي العقديــن الماضيين جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة . والواقع أن هذا التقدم التكنولوجى لم يؤدى فقط إلى تغيير الطريقة التى تعمل بها منظمات الأعمال وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التى تقوم بها تلك المنظمات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفى . وقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في اندماج وتكامل الأسواق المالية ، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمانية بين الأسواق الوطنية المختلفة ، وانخفضت تكلفة الاتصالات السلكية واللاسلكية بصورة واضحة مما كان له اثر كبير فى زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق ، وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها .

(c) الشركات متعددة الجنسيات Multinationals

تعد هذه الشركات المؤسسات التى تتولى تنفيذ الاستثمارات الأجنبية فى دول العالم المختلفة ، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولى علاقة وثيقة نظرا لما

تمـــتلكه مـــن ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية ، وأنظمة الصـــرف الاجنـــبى، وموازيـــن مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولى ، وتـــتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه الشركات على الاقتصاد العالمى من حقيقة أساســية مؤداهـــا أنهـــا تـــتحكم بنحو ربع إلى ثلث الإنتاج العالمى ، كما تبلغ أجمالـــي مبـــيعاتها عـــبر فروعها الإنتاجية ما يناهز مجموع النواتج القومية الإجمالـــية لكـــل الأقطـــار النامية مجتمعة باستثناء النفطية منها. وتصل حجم الـــتجارة مـــا بين الفروع التابعة لهذه الشركات إلى 30% من مجموع التجارة العالمية .

(d) الاتجاه العالمى المتزايد نحو الخصخصة Privatization

لعبـــت عملـــيات الخصخصـــة التى تمت على نطاق واسع في الدول التى كانـــت تســـمى اشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية . فقد سمحت هذه الدول – وبخاصة التى توجد بها برامج واسعة للخصخصة – للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية شركات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها .

- **معوقات التوافق الدولى فى المحاسبة**

لأهمـــية الـــتعرف علـــى أهمية التوافق المحاسبى يتعين تحديد المعوقات والمحـــددات المرتـــبطة بهـــا ، حيث أن هناك العديد من الانتقادات لموضوع تدويل المعايير المحاسبية ، حيث أشادت أدبيات المحاسبة في عام 1971 (قبل تكويـــن لجـــنة معايير المحاسبة الدولية) أن عملية وضع معايير دولية هي حل بســـيط لمشـــكلة معقدة ، كما أشادت إلى أن المحاسبة قامت على أساس مرن

باعتبارها من العلوم الاجتماعية ، وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف، ويعتبر ذلك من أهم خصائصها ، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث يتم تناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار يمكن أن ترفض ذلك من الناحية السياسية لأنها قد تتعارض مع السيادة القومية .

ومن جهة أخرى فقد أشارت بعض الأدبيات إلى أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، كما تم الإشارة أيضا إلى أن منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية فى البيئات القومية ، حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة ، وأيضا تصر المؤسسات المالية الدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية . ويقتصر إمكانية متطلبات التطبيق على منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة فقط .

وعلاوة على ذلك فقد عبرت الأدبيات عن وجهة النظر القائلة بان النمطية الدولية توجد أعباء زائدة ، حيث تعانى الشركات الكبرى الكثير من الضغوط القومية المتزايدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وضغوط قاسية للتمشى مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية .

ومازال البعض يرى أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة فى السنوات الأخيرة بدون مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا وقد ذكرت بعض الدراسات الأتي :

" لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية الدولية يمكن أن تتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوى المصالح فى المحافظة على معاييرهم و ممارساتهم والتي تكونت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد

فــرد واحد له القوة على اقتراح التناسق ، و لا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالميا " .

عموما فإن ابرز المحددات و القيود التى تواجه التوافق المحاسبى هما :-

(1) القوميـــة Nationalization

غالــبا مــا تحــول القومية وتمنع بلدا من النظر بموضوعية إلى المزايا والأفكــار والممارسات التى تنشأ وتتطور من بلد إلى أخر رغما عن ملائمتها الواضــحة لذلــك الــبلد . حيــث قد توجد رغبة عامة موجودة ضمن ثقافات الكثيريــن لتبــنى المبادئ والممارسات الخاصة ببلد أخر ، فهذه قد تكون سمه ثقافية هامة لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية .

ومــن صور القومية الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة فى بلد أخــر بدون الأخذ فى الاعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التى يمكن أن تقدمها تلــك الممارســات ، وتظهر تلك الحالة عادة فى بعض الدول النامية عندما يتم النظر إلى المعايير المحاسبة الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولــية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة فى الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وفى نفس الوقت فأن تلك المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها أنها لا تعطــى الاهتمام الكاف لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالى فأنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات .

ويمكــن الــرد علــى تلك النظرة بالحقيقة الثابتة الخاصة أن بعض الدول النامــية تفــتقد إلى المحاسبة المتطورة وبالتالى فأنها ليس لديها إلا القليل الذي يمكن أن تقدمه لعملية إصدار معايير المحاسبة الدولية .

كمـــا أن تحقـــيق التوافق الدولى لمعايير محاسبية سوف ينتج عنه تكاليف مخـــتلفة للمهنييـــن وتكالـــيف ســـيادية من شأنها أن تفقد الدول بعض سيادتها الوطنـــية والكـــلام ذاتـــه ينطبق على المهنيين والذين يكون لديهم طرقهم التى تعارفوا عليها ولا يرغبون فى تغيير ممارساتهم .

ومـــن صـــور القومية التى غالبا ما تظهر فى البلدان المتقدمة عندما تنفر تلـــك الـــدول مـــن تغيـــير المعايـــير المحلية الخاصة بها والتى أعدت بعناية واســـتغرقت وقـــتا طويـــلا وقـــد كـــان هناك طلب متزايد عليها من قبل تلك المجـــتمعات ، وفـــى هذه الحالات قد تكون المعايير الوطنية أعلى درجة من المعايـــير المحاســـبية الدولـــية مـــن ناحـــية ملائمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلـــبات الخاصـــة ، وبالـــتالى فأن تبنى المعايير الدولية بدلا من المعايير المحلـــية يمكـــن اعتـــباره تخفيضـــا فى درجة ومستوى جودة النظم المحاسبة المطـــبقة بـــالفعل محلـــيا - وهذا أمر غير مقبول ، ويمكن حل تلك المشكلة بتحقـــيق الـــتوافق علـــى المستوى الإقليمى مثل التوافق الأوروبى على سبيل المثال .

(2) مجموعة المستخدمين المعنيين Interested Users

يعتـــبر المســـتثمر فـــى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المســـتخدم الرئيسى لمخرجات المحاسبة ، فى حين فى ألمانيا تعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر ، وفى بعض البلدان تكون الحكومة هي الأســـاس على سبيل المثال فرنسا حيث لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المســـتخدمين أو وجود ترتيب لها ومن ثم فقد تكون هناك صعوبات فى تحقيق تقدم ملحوظ تجاه إنجاز التوافق الدولى .

إلا أنـــه فـــى حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فأن المستثمر الدولى ســـوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين ، أن مجموعات المســـتخدمين المخـــتلفة تطلب عادة معلومات مختلفة ، فالمستثمرون يحتاجون معلومـــات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار ، فى حين تطلب السلطات الضـــريبية قوائـــم مالـــية معده على أساس النظم والتشريعات الضريبية ، أما الحكومات فأنها تطلب وتحتاج قوائم مالية معده على أساس المعايير المحلية ، بينما العاملين وممثليهم يحتاجون معلومات تحمل الطابع الاجتماعى والعمالى ، ولذلـــك فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبى المحدد الذي يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة ، فالأهداف المختلفة للمستخدمين الذيـــن يـــرون أن المعلومـــات المحاســـبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها اســـتمرار وجود تلك النماذج المختلفة التى يتم تطويرها لتوفير تلك الاحتياجات من المعلومات .

(3) النظم القانونية **Legal Systems**

فى الحالات التى يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية يكـــون تحقيق التوافق الدولى فى التقارير المالية المبنية عليها يستلزم تغييرات فـــى التشريعات ، وهذا مالا تريد فعله اغلب الحكومات ، أو أن تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية تكون واحدة منها لتلبـــية الاحتـــياجات والمتطلـــبات القانونية المحلية والأخرى معده على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها ، ولذلك فقد تصدر الشركات فى بعض الـــدول (علـــى ســـبيل المـــثال الدول الاسكندنافيه) تقارير ثنائية إلا أنه من المستبعد أن تقوم الشركات فى اغلب الدول المتقدمة بمثل ذلك العمل المزدوج،

أما فى البلاد النامية فأن المنافع الناتجة من استخدام الموارد المحدودة فى مثل ذلك العمل سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة .

(4) اختلاف نقاط البدء

أن المســتويات المخــتلفة لتأثير النظام القانونى لأحد البلدان على معايير المحاســبة تمــثل واحد من العوامل التى تدل على أن الدول متجهة فى مسار تحقيق التوافق المحاسبى الدولى من نقاط بدء مختلفة ، وأنها ليست بالضرورة تسير فى الاتجاه نفسه أو السرعة نفسها .

فعملية تحقيق التوافق الدولى يجب أن تأخذ فى الحسبان التطور التاريخى للمحاسبة فى أى بلد إذا كانت تريد أن ينتج من الممارسات المحاسبة لذلك البلد توجــه إلى تلك الممارسات فى البلدان الأخرى ، فالمحصلة النهائية لكل الدول يمكــن أن تكــون فــى نفس التقاطع عن طريق التوافق الدولى لكافة الطرق والوســائل للوصــول إلى تلك النقطة قد تكون مختلفة ، حيث أن البلدان التى لديهــا تاريخ طويل من استخدام المعايير المحاسبة الصادرة من قبل تنظيمات القطــاع الخــاص قد تجد مسار استخدام تلك المعايير المحاسبة الدولية ملائما للأخــذ بــه ، بينما الدول الأخرى التى تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد مثل هذا المسار غير ملائم لها مطلقا ، فهم يحتاجون مسارا أخر قد يحتاج إلى إعداد تخطيط إذا كانوا يريدون تقارير مالية وتطبيقات محاسبة متوافقة مع تلك الدول التى تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية .

مــن ثم فمن الأهمية أن يعرف أنصار التوافق المحاسبى الدولى أن الدول مخــتلفة الأوضاع جدا وأنه ليس من الصحيح أن تتم معاملتهم معاملة واحدة ، فعملية التطوير يجب أن تتم بعناية فائقة وان لا يكون المهم هو نقطة النهاية ، بــل مــن الضرورى مراعاة نقط البدء المختلفة ، فهذا أمرا هاما عند مقارنة

الدول النامية والدول المتقدمة حيث أن استخدام الأنظمة ذاتها فى دول معينة لا يستلزم منه أن تكون تلك الدول فى نقطة البدء نفسها بل ولا معدل التقدم نفسه فى عملية التوافق الدولى .

(5) الخلافات بين التنظيمات

توجـد عديد من الاختلافات فى الأهداف والطموحات فيما بين التنظيمات العامة والخاصة التى لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبى الدولى ، فمن الضـروري معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة تجاه تحقيق الـتوافق الدولى ، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها التى بناء عليها يتم التركيز علـى تحقـيق الـتوافق الدولى وتعمل لتحقيق منافعها ، وهذا يعنى أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالى.

فهيـئة الأمـم المـتحدة علـى سبيل المثال تريد زيادة متطلبات الإفصاح للشـركات المتعددة الجنسية مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التى تعمـل بها تلك الشركات ، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فأنها تنظر للإفصـاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التى بها مقر تلك الشركات المتعددة الجنسـية ، أى أنه من الوارد جدا أن تنظر كل من المنظمتين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة .

ومثل تلك الخلافات ليس من الضرورى أن تمنع تحقيق التوافق الدولى أو أن تعـوق محاولاتهم لكنها مجرد عوائق لابد من التغلب عليها ، ولهذا فهناك جهـود واضحة من خلال الاستشارات لتقليص مثل تلك الخلافات ، ومثل هذا التنسـيق مهم للغاية إذا كانت تلك المنظمات لا تريد أن تنتهى بأنظمة محاسبية ودولية مرقعة مع فواصل ضعيفة .

(6) الهيئات المحاسبية المهنية

ليس هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة إلا إذا كان هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة ، فبعض الدول خاصة النامية تفتقد لوجود مثل تلك الهيئة ، وذلك يكون من الصعوبة بمكان أن يتم المضى قدما فى عملية التوافق الدولى باستثناء أحراز التقدم البطىء جدا ، وهذا لابد من النظر إليه على أنه من العوائق ، وحجم تلك العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنية ، وبالعكس فأن قوة تلك الهيئة قد تعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولى لان تلك الهيئة هي التى يمكن أن تدعم العوائق القومية سالفة الذكر ، فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كافى لمعالجة المشاكل المحاسبية فى بلدها وسوف تقوم بحلها بدون النظر إلى التطورات الموجودة فى دول أخرى أو إلى التنظيمات الدولية .

(7) القصور فى تعريف أهداف القوائم المالية

هناك قصور فى وجود تعريف متفق عليه لأهداف القوائم المالية ، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف تلك القوائم هو خدمة احتياجات المستثمرين ، كما أن اللجنة ترى أن يمتد هذا المدى ليشمل اهتمامات المقرضين والعاملين ، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة.

وفى الدول النامية تعتبر البيانات الاقتصادية المستخدمة لأغراض التخطيط أو للأغراض الاجتماعية عاملا هاما فى التأثير على درجة الثقة فى المعايير المحاسبة ، وهذا ناتج من الانخفاض النسبى فى درجة التعقيد المحاسبى فى تلك الدول ، فقد توجد المحاسبة الإبداعية Creative Accounting

بشـــكل واســـع ، وقـــد توجه القوائم المالية لخدمة وتحقيق أهداف الإدارة التى ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد ذلك البلد .

تهـــدف القوائـــم الماليـــة فى المملكة المتحدة واستراليا إلى إعطاء صورة صـــحيحة وعادلـــة للمركـــز المالى ونتيجة أعمال المنشأة ، أما فى الولايات المـــتحدة الأمريكية فأن أهدافها تتمثل فى العرض العادل للوضع المالى ونتائج الأعمـــال والتغـــيرات فـــى المركز المالى تطبيقا للمبادئ المحاسبة المتعارف علـــيها. وفى بعض الدول الأخرى فالهدف من تلك القوائم هو تقديم المعلومات التى يتطلبها قانون الشركات .

لذلـــك فـــتلك الاختلافات فى تحديد أهداف القوائم المالية يعتبر من أسباب الاخـــتلاف الواســـع فـــى الممارسات المحاسبية الوطنية بل ومن العوائق فى تحقـــيق التوافق المحاسبى الدولى ، فإذا لم يتم الاتفاق على هدف القوائم المالية فلـــيس مـــن الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية .

(8) القوانين المحلية المتعارضة

أن التعارضـــات بيـــن قوانين الضرائب وقوانين الشركات المحلية تعوق تحقيق التوافق المحاسبى الدولى ، ففى دول قارة أوروبا يعتبر قانون المحاسبة أكـــثر تطورا منه فى المملكة المتحدة وبالتالى يكون من الصعوبة بمكان إدخال تعديلات وتغيرات جذرية عليه .

كما أن متطلبات قوانين الشركات فى بعض الدول تعوق تطوير أداء فعال لمعايـــير محاســـبة جديـــدة ، فـــبعض القوانين مثلا تحظر استخدام ممارسات مجاســـبية معيـــنة وبعضها يحظر استخدام تلك الممارسات التى لا تتمشى مع الحقـــائق الاقتصـــادية الأساسية ، على سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات

طويلـــة الأجـــل يمـــنع القـــانون الألمانى استخدام طريقة الملكية بينما أن تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع فى دول كثيرة مثل الولايات الأمريكية وكندا ، وكذلـــك فأن القوانين فى سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطيات الخاصة التى قد تغير من الحقائق الاقتصادية .

أن تأثير هذا العائق قد يكون مضاعفا عندما تكون تلك القوانين متعارضة فـــى نفـــس البلد ، وتوجد هذه الحالات عندما ينعدم إصدار القوانين المحلية ، حيـــث تنتج اتجاهات متعارضة لقضايا التقارير المالية ، فقوانين الضرائب فى دول كثـــير تعوق تطوير المعايير المحاسبة الجيدة لان نظم تحصيل الضرائب مخـــتلفة دولـــيا ، وهـــذا بلا شك سوف يعود إلى وجود اختلافات فى المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا ، فطالما أن نظم تحصيل الضرائب مختلفة جدا بين الـــدول وطالمـــا أن الحكومـــات لـــم تظهـــر منها علامات تجاه توحيد أنظمة الضـــرائب ، فلـــيس هناك سبب قوى يدعو إلى الاعتقاد بأن هذا الحاجز أمام تحقيق التوافق المحاسبى الدولى سوف يتلاشى .

(9) القصور فى الالتزام بالتنفيذ

لاشـــك أنـــه بدون وجود قانون دولى قوى يدعم تحقيق التوافق المحاسبى الدولـــى فأن أى هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات ضخمة ، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر المساهم الأقوى فى عملية التوافق الدولى تفـــتقد لمـــثل هـــذه القوة القانونية ، فتلك اللجنة سوف تفشل ما لم تضمن قيام الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها بالتنفيذ والالتزام بتلك المعايير الصادرة فى دولها التى تقوم بتمثيلها .

باختصـــار ليس لدى لجنة المعايير الدولية أية سلطة أو قوة تلزم أعضائها باستخدامها وتتبنى ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات ، فالاعتماد الأساسي

فى ذلك يرتكز على جهود واستعداد الأعضاء فيها عن طريق الدعوة عنها فى دولهـم ، ولهـذا فأنه من الضرورى أن يؤخذ فى الاعتبار وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات ، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية .

(10) الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول

تمـثل الاخـتلافات البيئـية الثقافـية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسـبة دولـية ، فجهود تحقيق التوافق المحاسبى الدولى لن يحالفها النجاح بـدون الأخـذ فى الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التى أصدرت استجابة لظـروف واحتـياجات معيـنة ، ولهذا ينبغى لعملية تطور المعايير المحاسبة الدولـية أن تـأخذ فى اعتبارها تلك الاختلافات ، وأن تعطى الاهتمام الكافى لتأثير البيئة الثقافية على الافصاحات المالية .

ويعتبر الدين من أهم العوامل المؤثرة ، فتحريم الربا مثلا له تأثير واضح علـى تحقـيق التوافق الدولى فى الإجراءات المحاسبة ، ومع ذلك فأن عملية تحقيق التوافق الدولى مستمرة فى تبنى معايير وإجراءات محاسبية غريبة تقوم على أخذ الربا فى حسبانها .

فتحريم الربا يعتبر عنصرا يزيد من تعقيد تحقيق التوافق المحاسبى الدولى القـائم علـى أسس ومصطلحات غريبة ، ولهذا فالتأثير المحتمل للإسلام على السياسات والتطبيقات المحاسبية سوف يزيد من دراسة وتحليل الاختلافات فى المحاسـبة المحلية ، فالديانات عموما والدين الاسلامى خصوصا لديها الفرص لزيادة التأثير الثقافى فى سبيل تحقيق التوافق المحاسبى الدولى .

كذلـك اللغـة تعتبر عائقا من عوائق المحاسبة الدولية ، لكنها من العوائق الـتى يمكـن التغلب عليها وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة .

بشــكل عــام تتمثل المشكلة الأساسية فى أن كل الدول لها بيئة اجتماعية وسياســية واقتصادية وثقافية مختلفة ، وأنه من الصعب الحكم من بعد أو قرب تحقــيق الــتوافق الدولى ، وأنه ينبغى المضى فى عملية تحقيق التوافق الدولى فــى كــل مــن هذه البيئات المختلفة ، وحتى تنجح عملية التوافق الدولى لأي درجــة علــى المستوى العالمى فأنه لابد من الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالى للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين ، وكذلك المستوى المطلــوب للــتقارير واســعة النطاق التى تساعد فى التخطيط على المستوى الوطــنى ، ومعايــير المحاســبة والمــراجعة المطلوبة التي تعطى الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها فى البيئات التى توجد فيها .

4/4 مجهودات التوافق المحاسبى على المستويات الدولية والإقليمية

Harmonization Efforts at the International and Regional Levels

هــناك عديــد من الأحداث الهامة التى ساعدت على وضع معايير دولية للمحاسبة لعل أبرزها مايلى :-

1- عام 1959 - يعقوب كراينهوف **Jacob Kraayenhof** العضو المؤسسي لمنشــأة أوروبية مستقلة للمحاسبة ، والذي كان يحث على بدء العمل فى وضع معايير المحاسبة الدولية .

2- عــام 1961- مجموعة الدراسات **Grouped Etudes** وهى مجموعة من مزاولــي مهــنة المحاســبة ، والتى نشأت فى أوروبا كمستشار لسلطات الاتحاد الاوربى فيما يتعلق بالمحاسبة .

3- عام 1966- جماعة دراسة المحاسبة الدولية Accountants International Study Group وهى مجموعة مكونة من الهيئات المهنية فى كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة .

4- عـــام 1973- نشـــأة لجـــنة معايـــير المحاســـبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)

5- عـــام 1976- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization For Economic Cooperation and Development (OECD) والتى أصدرت إعـــلان الاســـتثمار فـــى المنشـــآت مـــتعددة الجنسية ، التى تشتمل على إرشادات الإفصاح عن المعلومات .

6- عام 1977- نشأة الاتحاد الدولى للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) .

7- عـــام 1977- مجموعة الخبراء Group of Experts التى عينها المجلس الاقتصـــادي والاجتماعى للأمم المتحدة ، وقد أصدرت تقريرا من أربعة أجزاء حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير للشركات عابرة القارات.

8- عـــام 1978- أصـــدرت لجـــنة الاتحاد الاوربى التوجيهات الرابعة كأول حركة فى اتجاه التنسيق المحاسبى الاوربى .

9- عـــام 1981- أصـــدرت المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولـــية للمـــنظمات غـــير الأعضاء لتوسيع نطاق مدخلات عملية وضع المعايير الدولية.

10- عـــام 1984- ذكرت بورصة لندن انه يتوقع أن تلتزم الشركات المسجلة التى لا تتبع المملكة المتحدة أو ايرلندا بمعايير المحاسبة الدولية .

11- عـــام 1987- قـــررت المـــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية The International Organization of Securities Commission (IOSCO) فـــى مؤتمـــرها الســـنوى الحـــث علـــى استخدام معايير عامة للممارسة المحاسبية والمراجعة.

12- عـــام 1989- أصدرت مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة الإعلان رقم 32 عن الإطار المقارن لأعداد وعرض القوائم المالية .

13- عام 1995- وافق مجلس " لجنة معايير المحاسبة المالية IASC Board واللجـــنة الفنـــية للمـــنظمة الدولـــية لهيـــئات الأوراق المالية IOSCO Technical Committee على خطة عمل والتى نتج عن التطبيق الناجح لهمـــا تكويـــن مجموعة منفصلة من معايير المحاسبة الدولية ، وسيؤدى اســـتكمال هـــذه المعايير بنجاح إلى توصية اللجنة الفنية لهيئات الأوراق المالـــية بقـــبول معايير المحاسبة الدولية لأغراض زيادة رأس المال عبر الحدود والتسجيل فى أسواق رأس المال العالمية .

14- عـــام 1995- اتـــبع مجلـــس الـــتعاون الاوربـــى منهجا جديدا للتنسيق المحاسبى الذي يسمح للشركات المسجلة فى أسواق النقد الدولية باستخدام معايير المحاسبة الدولية .

15-عـــام 1996- أعلنـــت لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أنها تؤيد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معايير محاسبية ، وأن يتم ذلك فورا بقدر الإمكان ، والتى يمكن استخدامها لأعداد القوائم المالية الممكن استخدامها فى العروض عبر الحدود .

16-عام 1997- نشرت مجموعة العمل الأولى التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالــية (ISOSC) النشرة الاستشارية معايير الإفصاح الدولية للعروض والعطاءات عبر الحدود والتسجيل الأول للمصدرين الأجانب.

17-عــام 1998- صــدرت القوانين فى ألمانيا وفرنسا التى تسمح للشركات المسجلة أن تنشر قوائم مالية موحدة باتباع معايير المحاسبة الدولية .

ويتطلــب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل مجهودات نحــو وضــع أســاس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايــير ، ولاشــك أن مــثل تلك المجهودات تستلزم أن يؤخذ في الاعتبار وجهــات نظر الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية ، وفي ظل وجــود تبايــن ناتج بين المعايير الوطنية المختلفة يتضح بجلاء التحدي الذي تواجهــه مهمــة الــتوافق Harmonization . ويمكن تقسيم تلك المجهودات الدولية :-

1- لجنة معايير المحاسبة المالية (IASC) .

2- الاتحاد الاوربى (EU) .

3- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) .

4- الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) .

5- مجموعة العمل من الخبراء العاملين فى الحكومات والتابعة للأمم المتحدة والخاصة بمعايير المحاسبة والتقرير الدولية **International Standards of Accounting and reporting (ISAR)** وهــى جزء من مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية **United National Conference on Trade and Development (UNCTAD)** .

6- مجموعة العمل للمعايير المحاسبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (IOECD) ، وتمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية مصالح القطاع الخاص ومنظماته ، أما مجلس الاتحاد الاوربى (EU) والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) فهى تمثل جهات سياسية تستمد قوتها من الاتفاقيات الدولية . وتشتمل الأنشطة الرئيسية لاتحاد المحاسبين الدوليين (IFAC) على تقديم الإرشادات المهنية والفنية والترويج لتعليمات الاتحاد ولجنة معايير المحاسبة الدولية . أما المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية فهى تضع التنظيمات عالية المستوى بما فى ذلك معايير تناسق المحاسبة والإفصاح للجهات التى ترغب فى زيادة رأسمالها أو التجارة عبر الحدود .

وأيضا من المهم ذكر أن الاتحاد الدولى للبورصات International Federation of Stock Exchange (IFSE) وهى منظمة لتجارة الأوراق المالية النظامية فى أسواق الأوراق المالية والمشتقات على مستوى العالم. وتروج هذه المنظمة لمنشآت الحرفية لتنمية الأسواق المالية ، واحد أهداف الاتحاد الدولى للبورصات (IFS) هو وضع المعايير المتناسقة لأعمال المنشآت (بما فى ذلك التقرير والإفصاح المالى) خارج الحدود المتعلقة بالأوراق المالية - بما فى ذلك العروض العامة عبر الحدود .

وتشارك العديد من المنظمات المحاسبية الإقليمية مثل اتحاد المحاسبين الدولى واتحاد محاسبى الشمال Nordic Federation of Accountants (NFA) فى وضع بعض المعايير عبر الحدود بين الأقاليم المختصة ، أما اتحاد الخبراء المحاسبين الاوربى Federation de Experts Comptables europees (FEE) فهو منظمة تمثل هيئات المحاسبة الوطنية فى أوربا ، ومن

المـــنظمات الأخـــرى اتحاد البورصات الاوربى Federation des Bourses Europeenne (FBE) والمنتدى الاوربى لهيئات الأوراق المالية The Forum of European Securities Commissions(FESC) والـــذي أنشي فى ديسمبر 1997 ويتكون من 17 هيئة أوراق مالية من 17 دولة أوربية .

لجنة معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standards Committee (IASC)

كونـــت المـــنظمات المهنية المحاسبية فى تسع دول لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة خاصة مستقلة لوضع معايير المحاسبة فى عام 1973 ، والهدف من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التى تتبعها منشآت الأعمال وغـــيرها مـــن المنظمات لأغراض التقرير المالى حول العالم ، وقد أصدرت اللجـــنة 34 معـــيارا محاسبيا دوليا (IAS) وكذلك إطار إعداد وعرض القوائم المالـــية وتمثل هذه اللجنة الان اكثر من 120 منظمة محاسبية فى 91 دولة . ونتـــيجة للتأيـــيد الملحوظ أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة القوى المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية .

ويمكن تقسيم تطور دور اللجنة الدولية منذ ولادتها وحتى الان إلى خمسة مراحل أساسية كل منها تعبر عن وجه أو لون معين من ألوان التطور الثقافى اســـتجابة للعديـــد مـــن العوامـــل والظروف المؤثرة سواء كان ذلك من بيئتها الخارجية أو الداخلية :

المرحلة الأولى : مرحلة الأصولية أو النزعة إلى تعظيم الذات فى الفترة من عام 1973 حتى عام 1977

تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح والسعى الجاد من اللجنة لتأكيد وتعضيد الثقافات المحاسبية للدول التي تعتقد انهم يتمتعون بالنفوذ الاقتصادي والسياسى المؤثر عالميا . وعلى وجه الخصوص بدأت اللجنة بإصدار معايير محاسبية مستقاه من أو معتمد بصفة رئيسية على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها . لذا فإن الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبيا – لأي سبب – بواحد أو اكثر من الأعضاء المؤسسين وبالتالى فقد كان لديهم الرغبة في قبول أو التكيف مع الممارسات المحاسبية للدول المهيمنة .

المرحلة الثانية : مرحلة التفاعل أو رد الفعل من عام 1977 إلى عام 1980

ويطلق على هذه المرحلة مرحلة التفاعل أو رد الفعل **Reactive** وفيها بدت اللجنة مستعدة للاستجابة للانتقادات الحادة الموجهة إليها وخصوصا فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على اوجه نشاط اللجنة ، وتلبية للرغبة العامة والمتكررة من جانب معظم الدول النامية بأن تكون اللجنة اكثر شمولية أو حيادية . ونتيجة لذلك فقد وسعت اللجنة من عضوية مجلسها وذلك بضم عضوين جدد هما جنوب إفريقيا ونيجيريا . ولم تغير اللجنة من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالاستمرار في التحيز للأعضاء المؤسسين . ومن ناحية أخرى فإن اللجنة الدولية كانت ترى في التغيير نوعا من التهديد على بقائها واستمراريتها ، كما أنها واصلت الاعتقاد بأن المرونة المقدمة في المعايير الصادرة عنها تمثل ضرورة بسبب الغموض وعدم التأكد في البيئات

المختلفة . وفي ضوء ذلك فإن التغييرات التي تمت خلال تلك الفترة كان معظمها شكليا .

المرحلة الثالثة : مرحلة المشاركة في عملية اتخاذ القرار خلال الفترة من عام 1981 حتى عام 1987

في هذه المرحلة بدت اللجنة اكثر مرونة واستعداد لتوسيع دائرة مشاركة الدول الأعضاء والأطراف الأخرى المهتمة بعملية التنظيم المحاسبى الدولى في كل أجهزتها ومؤسساتها . كما أبدت تأييدا كبيرا لفكرة تطبيق نظام مؤسسى لكيفية إصدار المعايير الدولية كعملية واجبة **Due Process** ونتيجة لذلك اصبح عدد أعضاء مجلس اللجنة 13 عضوا بدلا من 11 عضوا ، بالإضافة إلى أربعة منظمات دولية غير محاسبية ولكن لهم اهتمامات بالغة بالتقارير والمعلومات المالية . كذلك فقد تم تشكيل المجموعة الاستشارية للجنة في عام 1982 وذلك لتمثيل والتعبير عن وجهات نظر كل من مستخدمى ومعدى القوائم المالية . ومن أهم أعضاء هذه المجموعة التى لها تأثير فعال على أعمال المجموعة بسبب مكانتها الدولية هي اللجنة الدولية لاتحاد البورصات العالمية **(IOSCO)** . وكان ذلك بهدف ضبط وإزالة النزعات السلبية في الاتجاهات والسلوك لأعضاء المجموعة الاستشارية تجاه اللجنة الدولية . وفي عام 1981 عقدت اللجنة مع الاتحاد الدولى للمحاسبين **IFAC** اتفاقا تبادليا بموجبه يصبح جميع الأعضاء في اللجنة الدولية أعضاء في الاتحاد ويأخذ الاتحاد الدولى شكل الشركة القابضة بالنسبة للجنة الدولية .

المـــرحلة الـــرابعة : مرحلة صياغة الأهداف عن الفترة من عام 1988 حتى عام 1995

توصـــف هذه المرحلة بأنها مرحلة إعادة صياغة أهداف اللجنة الدولية . والحقـــيقة فلقـــد جاء الضغط هذه المرة من **IOSCO** على اللجنة الدولية لكى ترفع من جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن حتى يتم: (**a**) استخدامها بمعـــرفة الشركات الدولية التي تسعى إلى التسجيل في البورصات العالمية عند أعـــداد قوائمهـــا الماليـــة ، أو(**b**) استخدامها كبديل مفضل للمعايير المحلية **GAAP** للدول الأجنبية التي ترغب الشركة في التسجيل لدى بورصتها. وبناء علـــى ذلـــك فإن اللجنة الدولية قررت إعادة فحص كل المعايير الصادرة عنها كـــى تقلل من عدد البدائل المقدمة في كل معيار ، وقد تم النص في كل معيار علـــى الـــبديل المفضل من بين البدائل القليلة جدا المتاحة . ولقد تطلبت عملية المراجعة هذه إشراك ممثلين عن مستخدمى ومعدى القوائم المالية .

المـــرحلة الخامسة : مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية فى الفترة من عام 1996 حتى الوقت الحالى

فـــي هـــذه المـــرحلة بدأت اللجنة الدولية بعمل نقله نوعية في إدارة بيئتها الداخلـــية والخارجـــية وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها . وحتى تستطيع اللجـــنة الاســـتمرار فـــي هذه السياسة كان لابد من محاولة استحداث الوسائل والطـــرق التي بها يمكن تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشـــاطها وعلـــى الممارسات والبدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة مع إدراك أن عـــدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض استمراريتها كمنظمة ذات نشاط دولى تطوعى للخطر والتدخل الخارجى . وعلى ذلك فلابد من السعى الجاد إلى دراسة المنافع المرتقبة من جراء .

ويشـــير الشـــكل رقم (4/9) إلى مقدمة إعلان المعايير المحاسبية الدولية والذي يصف أهداف اللجنة ونظام و إجراءات عملها .

شكل رقم (4/9)

مقدمة إعلان معايير المحاسبة الدولية

صـــدرت هذه المقدمة لبيان أهداف وإجراءات العمل في لجنة معايير المحاسبة الدولية ، ولإيضاح مجال وسلطات إعلان معايير المحاسبة الدولية ، وقد اعتمدت هذه المقدمة في نوفمبر 1982 ، على أن تنشر في يناير 1983 ولتكملة المقدمة المنشورة في يناير 1975 (المعدل في مارس 1978) . وقد نشرت هذه المقدمة المعتمدة التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية .

1- وجـــدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 يونيو 1973 نتيجة اتفاق الهيـــئات المحاســـبية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر 1982.

ويدير أعمال اللجنة مجلس مكون من ممثلين لثلاث عشرة دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي .

الأهداف :

2- يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية دستورها وهى :

(a) صـــياغة ونشـــر معايير المحاسبة لذوى المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالميا .

(b) العمـــل - بصـــفة عامـــة - للتحســـين وللتنسيق بين تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية .

3- وتـــتأكد العلاقـــة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خـــلال الارتـــباط المتبادل بينهما ، وتحدد عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهى نفسها الخاصة بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين) في الاتفاقية المعدلة للجنة في تقر باستقلالها التام لوضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية .

4- يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بنشر كل معيار محاســـبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بأقصى جهد ممكن والقيام بالالتزامات التالية :-

(a) التأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي وأنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي .

(b) إقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم بنشر القوائم المالية بان تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي .

(c) إقناع سلطات الرقابة على أسواق راس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وان تفصح عن حقيقة ذلك الاقتناع .

(d) التأكد من أن المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية .

(e) التعهد بقبول ومراعاة معايير المحاسبة دوليا .

القوائم المالية المنشورة Published Financial Statements

5- يتضمن مصطلح " القوائم المالية " المستخدم في الفقرتين (2) و(4) كل من الميزانية وقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وقائمة التغير في المركز المالي والملاحظات والبيانات الإيضاحية التي تعرف بأنها جزء من القوائم المالية ، وعادة تعد القوائم المالية وتصبح متاحة أو تنشر مرة واحدة في السنة وهى تخضع لتقرير المراجع، وتطبق معايير المحاسبة الدولية للقوائم المالية لأي منشاة تجارية أو صناعية أو أعمال.

6- ويمكن أن تعد إدارة مثل هذه المنشآت قوائم مالية لاستخدامها الخاص بعدة طرق تناسب أغراض الاستخدام الداخلي ، ولكن إذا كانت هذه القوائم تصدر لأشخاص آخرين مثل حملة الأسهم أو المقرضين أو العاملين أو للاستخدام العام فيجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية .

7- وتقع مسئولية أعداد القوائم المالية والإفصاح الكامل على أداره تلك المنشآت ، أما مسئولية المراجع فهي تكوين رأيه والتقرير عن القوائم المالية .

معايير المحاسبة Accounting Standards

8- تحتم التنظيمات في كل دولة – بدرجة كبيرة أو قليلة – عملية إصدار القوائم المالية، وتشتمل مثل هذه التنظيمات معايير المحاسبة التي تنشرها الهيئات التنظيمية المخولة بذلك أو الهيئات المعنية في الدولة .

9- وقبل تكوين لجنة معايير المحاسبة المالية كانت هناك – في حالات متفرقة فروقا بين معايير المحاسبة المعلنة في كل دولة ، وتتولى لجنة معايير المحاسبة الدولية في ضوء المسودة الأولية للمعيار أو من خلال المعايير المنشورة فعلا لكل موضوع وضع معيار محاسبي دولي مقبول في كل العالم ، واحد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية هو التنسيق بقدر الإمكان بين معايير المحاسبة والسياسات المحاسبية في الدول المختلفة .

10- وتركز لجنة معايير المحاسبية الدولية – عند قيامها أدعى الاقتباس من المعايير القائمة أو عند أعداد معيار دولي لموضوع جديد على الأساسيات، وبالتالي فهي تمنع وضع معيار محاسبي دولي كثير التعقيد بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعليه عالميا، لذلك فان المعايير الدولية تراجع دائما بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعلية عالميا ، لذلك فان المعايير الدولية تراجع دائما بحيث تأخذ أدعى الحسبان الموقف الحالي والحاجة إلى التجديد .

11- ولا يتجاهل المعيار المحاسبي الدولي المعلن التنظيمات المحلية ، والمشار أليها في الفقرة 8 عالية ، التي تحكم إصدار القوائم المالية في دولة ما ، والتزام أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتقضى المسئولية التي اضطلع بها أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بان يتم الإفصاح عن أي معيار دولي ينتهي أعداده ، ومتى وجدت التنظيمات المحلية اختلافا عن المعايير الدولية يتعهد الأعضاء المحليين في لجنة معايير المحاسبة الدولية باقتناع السلطات المختصة بمزايا التناسق الدولي الذي تحققه المحاسبة الدولية .

مجال المعايير The Scope of the Standards

12- وضحت أية قيود على تطبيق أي معيار محاسبي دولي ضمن مذكرة هذا المعيار ، ولا تمتد معايير المحاسبة الدولية للتطبيق على بنود غير مادية ، ويطبق معيار المحاسبة الدولي اعتبارا من التاريخ المحدد في المعيار ما لم ينص على تطبيقه بأثر رجعي .

إجراءات العمل – مسودات الإعلان والمعايير

Working Procedure –Exposure Drafts and Standard

13- تبدأ إجراءات العمل باختيار لجنة التوجيه Steering Committee لموضوع للدراسة التفصيلية ، ونتيجة لهذا العمل توضع مسودة الإعلان عن الموضوع للعرض على المجلس ، فإذا اعتمدها ثلثي أعضاء المجلس ترسل المسودة إلى هيئات المحاسبة والحكومات و أسواق الأوراق المالية والهيئات والوكالات التنظيمية الأخرى وغيرها من الجهات المهتمة ، ويسمح بوقت كاف لهذه الجهات لإرسال تعليقاتها وملاحظاتها حول مسودة الإعلان .

14- يؤخذ رأى المجموعة الاستشارية منذ تكوينها في 1981 في الحسبان عن كل مرحلة مهمة من مراحل اتخاذ القرار .

15- ثم بعد ذلك يفحص المجلس الملاحظات والتعليقات المستلمة حول هذه المسودة ، وتعدل المسودة إذا استلزم الأمر ذلك فإذا وافق على المسودة المعدلة اكثر من ثلثي أعضاء المجلس فنها تصدر باعتبارها معيارا محاسبيا دوليا ويصبح ساريا من تاريخ المعيار .

16- وفى أي مرحلة من المراحل السابقة قد يقرر المجلس – بغرض الحث على مناقشه الموضوع – أن يسمح بوقت كاف لوجهات النظر وتعد ورقة عمل حول الموضوع ويتطلب إقرار هذه الورقة موافقة أغلبية أعضاء المجلس .

التصـــويت Voting

17- لكل دولة ولكل منظمة عضوا بالمجلس صوت واحد ، وذلك للتصويت عن الفقرات من 13 إلى 16 السابقة .

اللـــغة Language

18- تنشر كل مسودة إعلان معتمدة أو المعيار الذي تقوم بنشرة لجنة معايير المحاسبة الدولـــية باللغـــة الإنجليزية ، ويكون الأعضاء مسئولين بموجب سلطات المجلس عند أعداده ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة فهي تصدر بلغة بلدهم ، وتوضح هـــذه الـــترجمة اســـم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة ، وان هذه الترجمة هي الترجمة الصحيحة للنص المعتمد .

السلطة المتعلقة بالمعايير The Authority Attaching To the Standards

19- لا يمكـــن للجـــنة معايير المحاسبة الدولية ولا لمهنة المحاسبة أن يكون لها القوة بمفـــردها على إبرام اتفاقية دولية أو أن تطلب التمشي مع معايير المحاسبة الدولية ، ويعتمد نجاح لجنة معايير المحاسبة المالية على تأييد ودعم الجماعات المختلفة المهتمة والعاملة من خلال صلاحياتها القانونية ، وفى أغلبية دول العالم تحظى مهنة المحاسبة بأهمية واعتبار وهى ذات أهمية كبيرة لهذه المجهودات .

خـــاتـــمـــة Conclusion

20- يقتـــنع أعضـــاء لجـــنة معايير المحاسبة الدولية بان اتباع دولهم لمعايير المحاسبة الدولـــية مـــع التمشي مع الإفصاح سيؤدى على مر السنوات إلى أثار مهمة، فستتحسن جودة القوائـــم المالـــية ، وسيكون هناك مستويات متزايدة من القابلية للمقارنة، وستعم المصداقية وبالتالي الانتفاع بالقوائم المالية في العالم كله .

ومـــدرج فـــى الشكل رقم (4/10) قائمة بعدد 41 معيارا المعمول بها في وضـــعتها لجـــنة معايـــير المحاســـبة الدولية ، وقد انتشرت هذه المعايير فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وغيرها من الدول التى تتبع المحاسبة الانجلوسكســـونية . وتتـــبع المعايير الدولية مبادئ العرض العادل والإفصاح الكامل .

شكل رقم (4/10)

معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي IAS1 :- عرض القوائم المالية .

معيار المحاسبة الدولي IAS2 :- المخزون .

معيار المحاسبة الدولي IAS3 :- الغى وحل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28

معيار المحاسبة الدولي IAS4 :- محاسبة الاستهلاك .

معيار المحاسبة الدولي IAS5 :- الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 1 .

معيار المحاسبة الدولي IAS6 :- الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 .

معيار المحاسبة الدولي IAS7:- قوائم التدفق النقدي .

معيار المحاسبة الدولي IAS8 :- صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية .

معيار المحاسبة الدولي IAS9 :- حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38 .

معيار المحاسبة الدولي IAS10 :- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية (ساري المفعول بدءا من 1 يناير2000) .

معيار المحاسبة الدولي IAS11 :- عقود الإنشاء .

معيار المحاسبة الدولي IAS12 :- ضرائب الدخل .

معيار المحاسبة الدولي IAS13 :- الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 1 .

معيار المحاسبة الدولي IAS14 :- التقارير عن القطاعات .

معيار المحاسبة الدولي IAS15 :- المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار .

معيار المحاسبة الدولي IAS16 :- الممتلكات والمباني والمعدات .

معيار المحاسبة الدولي IAS17 :- عقود الاستئجار .

معيار المحاسبة الدولي IAS18 :- الإيراد .

معيار المحاسبة الدولي IAS19 :- منافع العاملين .

معيار المحاسبة الدولي IAS20 :- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

معيار المحاسبة الدولي IAS21 :-	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية .
معيار المحاسبة الدولي IAS22 :-	اندماج الأعمال .
معيار المحاسبة الدولي IAS23 :-	تكاليف الاقتراض .
معيار المحاسبة الدولي IAS24 :-	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة .
معيار المحاسبة الدولي IAS25 :-	محاسبة الاستثمارات .
معيار المحاسبة الدولي IAS26 :-	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد .
معيار المحاسبة الدولي IAS27 :-	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة .
معيار المحاسبة الدولي IAS28 :-	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الشقيقة .
معيار المحاسبة الدولي IAS29 :-	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع .
معيار المحاسبة الدولي IAS30 :-	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .
معيار المحاسبة الدولي IAS31 :-	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة .
معيار المحاسبة الدولي IAS32 :-	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض .
معيار المحاسبة الدولي IAS33 :-	حصة السهم من الأرباح .
معيار المحاسبة الدولي IAS34 :-	التقارير المالية المرحلية .
معيار المحاسبة الدولي IAS35 :-	العمليات المتوقفة .
معيار المحاسبة الدولي IAS36 :-	انخفاض قيمة الأصول .
معيار المحاسبة الدولي IAS37 :-	المخصصات والالتزامات الطارئة .
معيار المحاسبة الدولي IAS38 :-	الأصول غير الملموسة .
معيار المحاسبة الدولي IAS39 :-	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .
معيار المحاسبة الدولي IAS40 :-	الاستثمار العقارى .
معيار المحاسبة الدولي IAS41 :-	الزراعة .

وتعمل اللجنة الان على إنهاء العمل في خلاصة المعايير مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ، وترمى اللجنة إلى الاعتراف بمعاييرها عالميا من كل جهات عروض رأس المال العالمية .

وتشتمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية :-

1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Board

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشآت ، وتشمل مسئولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير ، وتعيين لجان التوجه مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير ، وتعيين لجان التوجه Steering Committees ، و إقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية . ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة (وليس أفرادا) منها 13 هيئة محاسبية و 4 منظمات أخرى .

2- المجموعة الاستشارية Consultative Group

وتقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجنده المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية ، وليس لهذه المجموعة أية مسئوليات فعلية عند وضع المعايير ، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية .

3- المجلس الاستشاري Advisory Conical

يراجع هذا المجلس استراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته ، ويقوم المجلس الاستشارى أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسى مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ، ومستخدمى القوائم المالية ، وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4- اللجنة الدائمة للترجمة Standing Interpretation Committee (SIC)

وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهى تتعامل على أساس زمنى - مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة ، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة .

5- جماعة العمل الاستراتيجى Strategy Working Party

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلى الانتهاء من العمل الجارى ، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وإجراءات العمل ، وعلاقاته مع واضعى معايير المحاسبة القوميين ، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم ، وكذلك التمويل .

إعداد معايير المحاسبة الدولية
Development of International Accounting Standards

تتبع لجنة معايير المحاسبة المالية إجراءات مناسبة في وضع المعايير ، ويمكن للمنظمات المهتمة أن تعبر عن رأيها عند نقاط عديدة أثناء عملية وضع المعايير ، ويلخص الشكل (4/11) إجراءات إصدار معايير اللجنة ، كما يوضح ذلك الشكل أن عملية إصدار المعيار تبدأ بدراسة تفصيلية للموضوع من لجنة التوجيه حيث تصدر لجنة التوجيه مذكرة مبادئ Statement of Principles وبعد اعتمادها من مجلس اللجنة يتم إعداد مسودة الإعلان (ED)، وبعد استلام لجنة معايير المحاسبة الدولية للملاحظات والمقترحات تراجع مسودة الإعلان ، وإذا اقر ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل المسودة المعدلة ، فأنها تصدر كمعيار محاسبى دولى .

شكل رقم (4/11)

إجراءات إصدار معيار من لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرار الأجندة :

- لجنة التوجيه المعينة من المجلس .

حدود المسألة :

- تحديد نطاق المشروع .
- تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس .

مسودة قائمة المبادئ :

- تضعها لجنة التوجيه لتلقى التعليقات والملاحظات .

مسودة الإعلان :

- تعدها لجنة التوجيه .
- يعتمدها المجلس (بأغلبية ثلثى الأصوات) .
- تنشر لتلقى التعليقات والملاحظات .
- بالنسبة لبعض المشروعات ، وقد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ .
- وأحيانا وفى حالة عمل تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة الإعلان ، ينشر مسودة إعلان معدلة لتلقى التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبى الدولى .

المعيار المحاسبى الدولى النهائى :

- يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات) .

جوهر المعايير الدولية واتفاقية المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية

IASC'S Core Standards and IOSCO Agreement

تناضل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معاييرها بحيث تكون مقبولة من الجهات المنظمة للأوراق المالية حول العالم ، وكجزء من هذه المجهودات تتبنى خطة عمل لوضع مجموعة من المعايير الشاملة عالمية الجودة ، وفى يوليو 1995 ذكرت اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الأتي :

وضعت لجنة معايير المحاسبة الدولية خطة عمل التي وافقت عليها اللجنة الفنية ، وفى حالة الانتهاء بنجاح ستشمل معايير المحاسبة الدولية على مجموعة مفصلة وشاملة من المعايير التي تقبلها اللجنة الفنية ، وفى حالة الانتهاء بنجاح ستشتمل معايير المحاسبة الدولية على مجموعة مفصلة وشاملة من المعايير التي تقبلها اللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، وتؤيد استخدام معايير المحاسبة الدولية عبر الحدود لأغراض زيادة رأس المال وللتسجيل في أسواق رأس المال في العالم ، وقد أيدت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية المعيار الدولى رقم 7 فعلا والخاص بقوائم التدفقات النقدية ، كما وافقت المنظمة الدولية على أن 14 من المعايير الدولية – القائمة لا تحتاج الى تعديلات إضافية يفيد بان جوهر المعايير الأخرى قد انتهت بنجاح .

الاعتراف والدعم للجنة معايير المحاسبة الدولية

Recognition and Support for the IASC

تعتــبر معايــير المحاسبة الدولية مقبولة الآن قبولا واسعا ، وعلى سبيل المثال فهي :

1) مستخدمة في كثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية .
2) مستخدمة كمقياس دولى في العديد من الدول الصناعية المهمة وفى الدول ذات الأسواق الواعدة في تقوم بتطوير معاييرها .
3) مقــبولة مــن العديــد مــن البور صات ومن الهيئات الرسمية في تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بأعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.
4) معــترف بهــا مــن المفوضية الأوربية (EC) وغيرها من الهيئات فوق الدولــية . وقد أجاز الاتحاد الاوربى في عام 1995 معايير المحاسبة الدولية بقوــله : بدلا من تعديل التوجيهات القائمة ، فمن المقترح تحسين الموقف المــالى باشــتراك الاتحــاد الاوربى في المجهودات التي تقوم بها لجنة معايير المحاســبة الدولية والمنظمــة العالمية لهيئــات الأوراق الماليــة (IOSCO) في سبيل تحقيق تناسق دولى اكثر في معايير المحاسبة .

ويعــرض الشــكل (4/12) الوضــع الحالى لمعايير المحاسبة الدولية في استطلاع للجنة معايير المحاسبة الدولية فــي (67) دولة فــي عام 1996 أن (56) دولــة من(67) أما تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير قومية ، أو أن معاييرها القومية مبنية على أساس معايير المحاسبة الدولية . بالإضافة إلى أن العديد من البورصات تقبل معايير المحاسبة الدولية . بما في ذلك بورصات

لـــندن ، وفـــرانكفورت ، وزيورخ ، ولكسمبورج ، وتايلاند ، وهونج كونج ، وامستردام ، وروما .

شكل رقم (4/12)

الوضع الحالى لمعايير المحاسبة الدولية في (67) دولة

أظهـــر التحلـــيل المبدئـــي الذي قام به جهاز لجنة معايير المحاسبة الدولية التجاوب مع الاستطلاع الذي أجرته في عام 1996، أن 56 دولة من بين 67 أما أن تنظر إلى المعايير الدولية على أنها معاييرها القومية أو تقوم بإعداد معاييرها علـــى أســـاس المعايير الدولية ، واشتملت بعض المعايير الوطنية على معاييرها الوطنية مع ما يقابلها من المعايير الدولية ، وفى 11 دولة فقط من بين 67 دولة واعـــدت معاييرها القومية بدون الرجوع للمعايير الدولية ، وحتى في هذه الدول تتشـــابه العديد من معاييرها مع معايير المحاسبة الدولية ، وقد أسفر الاستطلاع عن أن المعايير الدولة مقبولة من العديد من البورصات بما في ذلك بورصة لندن، وفـــرانكفورت ، وزيورخ ، ولكسمبورج ، وتايلاند ،وهونج كونج ، وأمستردام ، وروما ، ويجرى الآن جدوله نتائج اكثر تفصيلا ، وتنوى اللجنة تقرير عن ذلك ، والاتى النتائج الأولية :

(a) دول تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير وطنية :

هي: كرواتيا، قبرص، الكويت، لاتفيا، مالطة، عمان، باكستان، ترينداد وتوباجو.

(b) البعض مثل (a) ولكن معاييرها تغطى موضوعات لا تغطيها المعايير الدولية:

دولتان هما ماليزيا ، وغينيا الجديدة .

(c) دول تستخدم المعايير الدولية كمعايير قوية ولكنها في بعض الأحيان قد تعدل لتناسب ظروفها المحلية :

14 دولـــة هي: ألبانيا ، بنجلاديش ، باربادوس ، كولومبيا ، جاميكا ، الأردن، كينيا ، بولندا ، السودان ، سويسرا ، تايلاند ، اوراجوى ، زامبيا ، زيمبابوي.

(d) دول أعدت معاييرها منفصلة عن المعايير الدولية، ولكنها قائمة على أسس مشابهة لأسس المعايير الدولية ، وتغطى المعايير الوطنية بيانات إضافية فقط:

5 دول هي : إيران ، الصين ، الفلبين ، سلوفانيا ، تونس .

(e) دول أعــدت معايــيرها منفصــلة عن المعايير الدولية على أسس مشابهة للمعايــير الدولــية فــي اغلــب الحالات ، ومع ذلك فبعض معاييرها تعطى اختيارات اكثر أو اقل من المعايير الدولية ، ولا توجد إشارة للمعايير الدولية في المعايير الوطنية :

17 دولــة هي: البرازيل ، وجمهورية تشيك ، وفرنسا والهند ، وايرلندا ، وليتوانيا، وموريشــيوس ، والمكســيك ، وناميــيا ، وهولــندا ، والنرويج ، والبرتغال ، وسنغافورة ، وجمهورية السلوفاك ، وجنوب أفريقيا ، وسويسرا ، تركيا .

(f) دول مــثل (e) ولكن كل معيار يحتوى على نص يقارن بين المعايير الوطنية بالدولية :

7 دول هــي : استراليا ، والدانمارك ، وهونج كونج ، وإيطاليا ، ونيوزيلندا ، والسويد ، ويوغسلافيا.

(g) دول أعدت معاييرها الوطنية منفصلة :

11 دولــة هــي : اســتراليا ، وبلجيكا ، وكندا ، وفنلندا ، وألمانيا ، واليابان ، وكوريا ، ولكسمبورج ، وأسبانيا ، والمملكة المتحدة ، والولايات المتحدة .

(h) دولة ليس لها معايير وطنية :

دولة واحدة هي : رومانيا .

(i) دول ليس لها معايير وطنية ولا تستخدم المعايير الدولية بشكل رسمى :

دولتان هما : بوتسوانا ، وليسوتو .

وقـد تحولت العديد من الشركات الأوربية (باير – هو كست – رو نس– ASEA) إلى معايير المحاسبة الدولية تجاوبا مع طلبات المستثمرين والمحللين بمـا يعزز الإفصاح ويحسن من جودة التقرير المالى ، وعلى سبيل المثال ذكر رئـيس شـركة بايـر أن استخدام المعايير الدولية سوف يعطى حملة أسهمنا والمقرضـين والجمهـور عمومـا معلومات شاملة ، كما يحسن من المقارنة الدولية بأرقامنا .

وتشـير المـئات مـن الشركات الان إلى استخدامها للمعايير الدولية في تقاريرها السنوية و أعداد هذه الشركات في تزايد مستمر ، ويبين الشكل رقـم (13 /4) بعـدد 414 شـركة مسـجلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية في فـبراير ، 1998 في حين سجلت 222 شركة في فبراير 1995 ، 12 شركة في 1991 .

ويبيـن الشكل رقم (13 /4) أن الشركات السويسرية هي اكبر مجموعة وطنـية تستخدم المعايير الدولية ، فربما تعتقد الشركات السويسرية أن القوائم المالـية المبنية على المعايير الدولية سوف يعطيها المصداقية (و بالتالى تكلفة راس المـال اقـل) أكـثر من القوائم المالية المبنية على متطلبات المحاسبة السويسـرية (وهـذا الـتحول فى الشركات السويسرية لا يبدو مستغربا حيث تتميز المحاسبة السويسرية بالمستوى المنخفض للإفصاح ، ودرجة عظيمة من المرونة المحاسبية) .

الشكل (4/13)

الشركات التي تشير إلى استخدامها لمعايير المحاسبة الدولية

الدولة	عدد الشركات
كندا	34
الصين	7
قبرص	8
جمهورية التشيك	9
فنلندا	11
فرنسا	32
ألمانيا	12
هونج كونج	9
المجر	6
إيطاليا	11
اليابان	7
الكويت	49
لكسمبورج	5
بولندا	5
جنوب أفريقيا	14
السويد	22
سويسرا	68
تركيا	14
الإمارات العربية المتحدة	9
زيمبابوي	9
دول أخرى	73
المجموع	414

وتـــناقش العديد من الشركات الكندية معايير المحاسبة الدولية في تقاريرها الســنوية ، وذلــك لان رئيس بورصة تورنتو حث الشركات المسجلة في هذه البورصـــة علـــى الـــتقرير باستخدام المعايير الدولية ، والعديد من الشركات تســتخدم معايير المحاسبة الدولية تعمل في دول تعتمد المعايير الدولية كمعايير وطنـــية (الكويـــت ، وقـــبرص) أو أعدت معايير مبنية على المعايير الدولية (هونج كونج ، وجنوب أفريقيا ، وايطاليا) .

هيئة تداول الأوراق المالية والبورصات الأمريكية مع المعايير الدولية

U.S. Securities and Exchange Commission Response to IAS

لا تعتـــبر معايير المحاسبة الدولية أساسا مقبولا لإعداد القوائم المالية عن عـــن طـــريق هيـــئة تـــداول الأوراق المالـــية (SEC) للشركات المسجلة في البورصـــات الأمريكـــية ، ومـــا تزال هيئة تداول الأوراق المالية تحت ضغط مـــتزايد بحيـــث تجعـــل أسواق رأس المال الأمريكية اكثر قبولا من مصدري الأوراق المالـــية غـــير الأمريكيين ، ولا يمكن التنبؤ عما إذا كانت هذه اللجنة ســـتقبل القوائـــم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية المقدمة من المسجلين غير الأمريكييـــن ، ولا يمكـــن التنبؤ عما إذا كانت هذه اللجنة ستقبل القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المقدمة من المسجلين غير الأمريكيين ، وقد عبرت اللجنة فـــي 1996 عن دعمها لأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية في أيجاد معايير محاســـبية لأعـــداد القوائـــم المالية التي تستخدم في العروض والعطاءات عبر الحـــدود ، ومـــع ذلـــك فقد ذكرت هيئة تداول الأوراق المالية أن هناك ثلاثة شـــروط يجـــب توفرها حتى يمكنها أن تقبل المعايير الدولية ، وبهذه الشروط تكون هيئة تداول الأوراق المالية قد منحت نفسها مرونة كبيرة من حيث مدى إمكانها قبول المعايير الدولية من المسجلين الأجانب تلك الشروط هي :

1- يجب أن تشتمل المعايير على مجموعة من البيانات الرسمية التي تكون أسس محاسبية شاملة ومقبولة قبولا عاما .

2- يجب أن تكون المعايير ذات جودة عالية ، ويجب أن تؤدى إلى قابلية المقارنة والشفافية ويجب أن تقوم بالإفصاح الكامل .

3- يجب أن يترجم ويستخدم المعيار بصرامة .

مقارنة بين المعايير الدولية وغيرها من هيئات مبادئ المحاسبة

Comparison between IAS and other Comprehensive Bodies of Accounting Principles

هناك العديد من التحاليل التي قارنت بين معايير المحاسبة المالية وغيرها من هيئات مبادئ المحاسبة ، وهناك العديد من الدوافع لهذه التحاليل ، حيث يهتم المنظمون وواضعو معايير المحاسبة في العديد من الدول بأن تتفق مبادئ المحاسبة الوطنية مع المعايير الدولية بدرجة كبيرة ، وكذلك يهتم بمدى حاجة المبادئ الوطنية إلى المراجعة بحيث تتفق مع المعايير الدولية ، وعلى سبيل المثال فقد نشرت الطبعة الدولية من دورية المحاسبة Accountancy مؤخرا بحثا يقارن المعايير الدولية بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP لكل من استراليا والمملكة المتحدة وجنوب أفريقيا . وإضافة إلى ذلك قامت اللجنة الأوروبية مؤخرا بتحليل درجة الاتفاق بين المعايير الدولية والتوجيهات المحاسبية الأوربية ، ويعتبر هذا العدد الكبير من التحاليل دليلا قويا على أهمية المعايير الدولية في العديد من الدول .

وقد نشر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB دراسة لمقارنة تفصيلية بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP في أمريكا ، وذلك عام 1996 ، وهذه الدراسة هي جزء من توصيات FASB

بالـترويج لـتطوير وقـبول المعايـير المحاسبية المتقدمة ، وقد صممت هذه الدراسـة لـتكون أداة مفـيدة للمسـتثمرين والمحلليـن الماليين وغيرهما من مسـتخدمى القوائم المالية عن مقارنة المنشآت التي تستخدم المبادئ المحاسبية المقـبولة قـبولا عامـا فـي الولايات المتحدة بالمنشآت التي تستخدم معايير المحاسـبة الدولية ، كما ترمى FASB إلى إيجاد أساس للمعلومات للتأكيد على قبول المعايير الدولية لأغراض تسجيل الأوراق المالية في الولايات المتحدة .

وقـد بنيت تحاليل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB على ستة أنواع مـن مبادئ محاسبية من حيث اوجه التشابه أو الاختلاف ، وعلى سبيل المثال يجب أن يستخدم كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية منهجا واحدا وان تقدم نفس الإرشادات ، أو أنها تستخدم مناهج مختلفة ، أو أن موضوع ارتباط معايير المحاسبة الدولية ، وما يقابلها من المعايير الأمريكية يناقش موضوعات غـير واردة فـي الأخـر ، ولكـن اكثر أنواع الفروق هو عندما تستخدم كل المعايير نفس المنهج ، ومع ذلك تعطى توجيهات مختلفة وتشير دراسة FASB أن معايـير المحاسـبة تعطـى توجـيهات اقـل تفصيلا من مبادئ المحاسبة الأمريكـية ، وقـد لاقت دراسة FASB جدالا حارا ، حيث يرى الكثيرون أن لجـنة معايـير المحاسبة المالية قد زادت من التأكيد على الفروق بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية .

وعلـى العكـس من النتائج التي وصلت إليها دراسة FASB فقد اشارت أدبـيات المحاسبة إلى أن الشركات التي تطبق المعايير الدولية تستخدم مقاييس محاسـبية تتمشـى مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في أمريكا ، ومع اخـتلاف كلا المعايير تبين أن استخدام المعايير الدولية لا تحل مشكلة مناسبة

البيانات ، وقد وجد هاريس انه من الضرورى إجراء تسويات اقتناء التوابع ، وإعادة تقييم الأصول ، وضرائب الدخل ، ومزايا التقاعد .

الاتحاد الاوربى European Union (EU)

أوجدت اتفاقية روما الاتحاد الاوربى عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء ، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية ، والتى ليس لها سلطة تحتم تطبيق معاييرها المحاسبية فان المفوضية الأوربية European Commission (EC) وهى الهيئة الحاكمة للاتحاد الاوربى لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء لاتباع توجهاتها الخاصة بالمحاسبة .

وقد باشرت المفوضية الأوربية برنامجها الرئيسى للتنسيق بين قوانين الشركات فورا بعد تكوينها ، وتغطى توجيهات الاتحاد الاوربى الآن كافة نواحى قانون الشركات ، والعديد منها لها علاقة مباشرة بالمحاسبة ، ومن أهم أعمالها : التوجيه الرابع والسابع والثامن التى تعتبر من الناحية التاريخية والفعلية الأكثر أهمية .

التوجيه الرابع Forth Directive

صدر التوجيه الرابع الاتحاد الاوربى في عام 1978 ، ويشتمل على مجموعة واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية في الاتحاد الاوربى ، ويجب على كل من الشركات العامة والخاصة أن تطبقها .

وتشمل متطلبات التوجيه الرابع على الأتي :

1- قواعد شكل الميزانية (المواد 9،10) وحساب الأرباح والخسائر المواد من (23-26) وهى تعكس التقاليد الفرنسية والألمانية وتصف القواعد التفصيلية لهذه الأشكال . ومع ذلك فهى تحتوى على اختيارات لمواجهات الاحتياجات المختلفة للتنظيمات والممارسات الوطنية .

2- متطلبات الإفصاح (المادة 43) وتمثل متوسط الممارسات القائمة لدول الاتحاد الاوربى مع وجود اختيارات في حالة ظهور تعارض مهم .

3- قواعد التقييم (المواد من31 إلى 42) وهى مبنية على التكلفة التاريخية ولكنها تسمح بقواعد بديلة تسمح بالقيمة الجارية ، وقد كان واضعى المعايير في المملكة المتحدة وايرلندا وهولندا يشجعون بشدة اتباع المحاسبة بالقيمة الجارية عند وضع هذا التوجيه .

4- تغليب اعتبارات الصورة الحقيقية والعادلة (المادة 2) من خلال اشتراطات معينة في حالة تواجد الظروف التي تتطلب ذلك ، وهذه الظروف استثنائية . ويمكن أن تحددها الدول الأعضاء في صلب أنظمتهم المحاسبية .

وتتطلب تلك الاعتبارات الحاكمة - وهى أن تعطى الشركات الصورة الحقيقية العادلة - الإفصاح من خلال الملاحظات المرفقة كما تفصح عن القوائم المالية نفسها ، وبالتالى يمكن للشركات أن تفصح من خلال الملاحظات المرفقة كما تفصح عن القوائم المالية نفسها ، وبالتالى يمكن للشركات أن تفصح اكثر من المتطلبات وهى :

- وصف للسياسات المالية الرئيسية .
- قائمة بالتوابع التي تمتلك الشركة 20% أو اكثر من أسهمها .

- تفاصيل التغيرات في حقوق حملة الأسهم وعدد الأسهم لكل نوع من الأسهم القائمة فعلا (يلاحظ أن قائمة التغيرات في حقوق حملة الأسهم غير مطلوبة).
- تفاصيل الديون طويلة الأجل والمضمونة .
- تفاصيل الالتزامات المالية والعارضة وتشتمل على إفصاح مستقل الالتزامات عن المعاشات .
- معلومات قطاعية بما في ذلك المبيعات بحسب نوعها وبحسب توزيعها الجغرافى (يمكن للشركة أن تلغى هذه المعلومات إذا كانت هناك أعذار مهمة بالنسبة لأنشطتها) .
- متوسط عدد العاملين وأجمالي تكلفة الأفراد على سبيل المثال الأجور والتأمينات الاجتماعية .
- تعويضات ومكافآت المديرين وقروضهم .
- الفروق بين ضرائب الدخل المستحقة والمبلغ المحمل على العمليات ودرجة تأثر نتائج العمليات بحوافز ضرائب الدخل .
- ويجب أن تعد عناصر القوائم المالية وفقا لمبادئ محاسبية معينة وأساسية بما في ذلك مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ المنشأة المستمرة ، ومبدأ الحيطة والحذر، والمحاسبة على أساس الاستحقاق ومبدأ الاتساق ، ويتطلب التوجيه أيضا الممارسات الخاصة وبدائلها التالية :

الأراضي والمبانى والمعدات

يجب أن تستهلك الأصول الثابتة ذات العمر الإنتاجي الاقتصادي والمحدد وفق أسلوب منهجى وتحمل سنويا على العمليات ، وإذا كانت دولة عضوا في الاتحاد تسمح بأية حوافز ضريبية ، والتى تؤدى إلى تحميل الدخل بإهلاك

زائـد لأي فـترة فيجـب على الشركات الإفصاح عن طبيعته والمبلغ المحمل للدخل .

الاستثمارات في التوابع

يجـب تقييم حصة الشركة في الشركات التابعة بالتكلفة ، ومع ذلك يمكن أن تسمح الدول الأعضاء باستخدام طريقة حقوق الملكية على أن يتم الإفصاح الكـامل عـن التغـيرات في حساب الاستثمارات في التوابع ، ويجب بيان أى دخل غير محقق نتيجة استخدام طريقة حقوق الملكية وذلك ضمن الأرباح غير الموزعة في حقوق الملكية .

الأصول غير الملموسة

يجـب اسـتنفاد المبالغ المرسملة مثل الشهرة ومصروفات التأسيس ، وبدأ العمـل وتكلفة البحوث والتطوير على فترات لا تزيد عن 5 سنوات ، ويمكن للـدول الأعضـاء التصـريح بفـترة أطول لاستنفاذ تكلفة البحوث والتطوير والشهرة على ألا تزيد الفترة عن العمر الإنتاجي الاقتصادي للأصل .

المخـــزون

يجـب أن يقـيم المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ، وقد تسمح الـدول الأعضاء بالتكلفة الفعلية ، أو الوارد أولا يصرف أولا أو الوارد أخيرا يصـرف أولا أو المتوسـط المرجح أو ما شابه ذلك من طرق التكلفة ، أو قد تسمح بأكثر من طريقة من هذه الطرق ، ويجب أن تظهر أية فروق بين تكلفة الإحـلال والقـيمة المذكـورة في تاريخ الميزانية ، كما يمكن أن يحدث ذلك باستخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .

الأصول المتداولة

يجـــب أن يقوم كل بند على أساس التكلفة (سعر الشراء أو تكلفة الإنتاج) أوالسوق أيهما اقل .

الخصـــوم

يجب اخذ الالتزامات الممكن تحديدها والخسائر المحتملة في الاعتبار حتى ولو كانت ستحدث بعد انتهاء السنة .

القروض طويلة الأجل

إذا كـــان الديـــن بخصـــم إصدار يتطلب الأمر استنفاد هذا الخصم بمبالغ معقولـــة ، ويجب التخلص من كل قيمة هذا الخصم في فترة لا تزيد عن فترة سدد الدين.

مصروفات التنظيم

بالـــرغم مـــن أنهـــا تخضع لنفس قواعد الاستنفاد مثل باقى الأصول غير الملموســـة ألا أنهـــا تقـــع ضمن قيود قواعد التوزيعات ، ولا يسمح بدفع أية توزيعـــات ألا إذا كانـــت المكاسب غير المقيدة تساوى على الأقل مصروفات التنظيم غير المستنفذة .

المحاسبة عن التضخم

تجدر الإشارة إلى ، أما أن تسمح الدول الأعضاء للشركات أو تطلب منها أن تعـــرض قوائـــم مالـــية بشكل أساسي في شكل ملاحق مع تسويتها بمقدار التضخم ، ويجب أن يحدد قانون الدولة العضو تفصيلا الطرق التي يجب على الشـــركات اتباعها للوصول إلى أرقام التقرير ، ويضع التوجيه قائمة بالأسس التالية الممكن استخدامها في التحاسب .

1- إعـــادة تقيـــيم الأصول الثابتة الملموسة (الأراضي والمبانى والمعدات) والأصول الثابتة المالية مثل الاستثمارات والقروض .

2- تكلفة الإحلال للمبانى والمعدات والمخزون .

3- تقييم جميع بنود القائمة المالية بطريقة تسمح بالاعتراف بآثار التضخم .

وتســـمح خـــيارات التنفيذ للدول الأعضاء استخدام طرق مختلفة ، وعلى ســـبيل المثال تسمح المادة الثانية (فقرة 5) للدول الأعضاء بتحديد الظروف الاســـتثنائية فـــي قد تتطلب الخروج عن أية من نصوص التوجيه الرابع حتى يمكـــن إعطاء نظرة حقيقية وعادلة ، ولم تستخدم أية دولة عضوا في الاتحاد هـــذا الخـــيار . ومـــن ناحية أخرى تسمح المادة 47 فقرة 2 (a) و(b) للدول الأعضـــاء خـــيار الســـماح بإعداد ونشر ميزانية موجزة ويرفق بها مذكرات مختصـــرة ، وقـــد استخدمت كل الدول الأعضاء في المفوضية الأوربية هذا الخـــيار كلـــيا أو جزئـــيا ، وتسمح الفقرة 45 بخيار حذف الإفصاح القطاعى للمبـــيعات ســـواء بحسب المنتج أو بحسب الموقع الجغرافى ، وتصرح الدول الأعضـــاء بهـــذا الحذف ، وبالتالى يتضح أن موقف تنفيذ الدول الأعضاء لكل توجيه كان حاسما ، وقد أعطى الاهتمام الكافى بأكثر مما يتطلبه التوجيه نفسه.

التوجيه السابع Seventh Directive

هـــو توجيه محاسبى مهم يتناول قضية القوائم المالية الموحدة ، وقد صدر التوجـــيه السابع في 13 يونيو 1983 وذلك بعد وضع مشروعة 1967 ، وقد ثـــار العديد من الجدل حول التوجيه السابع ، وذلك لان موضوع القوائم المالية الموحـــدة في الاتحاد الاوربى كانت وقت اعتماده يعتبر استثناء وليس قاعدة ، ونظـــرا لحداثـــة العهـــد باتحـــاد الشركات كمتطلب قانونى فقد أعطيت للدول

الأعضاء حرية تصرف واسعة الكثير من الخيارات فيما يتعلق بتطبيق التوجيه السابع ضمن قانون الشركات لكل منها ، ويتطلب تطبيق التوجيه السابع أساسا على كل الشركات سواء كانت الشركة الأم أو الشركة التابعة تأخذ شكل شركة ذات مسـئولية محدودة ، وبغض النظر عن مكان تسجيل مكاتبها ، ويحدد مبدأ القـوة القانونـية لرقابة التزامات الاتحاد ، وتعتبر هذه الرقابة قائمة إذا كانت للشركة الأم واحد أو اكثر من الظروف التالية :

1- أغلبية حقوق التصويت .

2- حق تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة .

3- الحـق فـي ممارسة السيطرة والتأثير على التزامات محددة بموجب عقود تحكم وسيطرة .

4- السيطرة على غالبية حقوق التصويت نتيجة للاتفاق مع باقى حملة الأسهم.

وتوسـع هـذه الظـروف من مجال الاتحاد وفقا للتوجيه السابع اكثر من المجال التقليدى المماثل في طرق الاتحاد البريطانية الأمريكية .

وتحـدد المـادة 13 من التوجيه السابع الظروف التي تسمح بالإعفاء من الـتزامات اتحاد الشركات التي تفرضها الاتحاد الاوربى ، وبشكل خاص فيما يلى أساس التطبيق أو الإعفاء من التطبيق على النحو التالى :

1- أن يكـون المشـروع غير ذات أهمية من وجهة النظرة الحقيقية والعادلة للتقرير المالى بحيث تكون المبالغ المذكورة غير هامة .

2- وجود قيود قاسية طويلة الأجل ، مثل حالة التوابع الأجنبية الخاضعة لقيود شديدة على النقد .

3- زيـــادة المصروفات أو التأخير الكبير غير الممكن تفاديه في إعداد القوائم المالية الموحدة التي يستلزمها التوجيه المذكور .

4- أن تكـــون اســـهم الشركات قد حصلت عليها الشركة بغرض إعادة بيعها أساسا ، اى أن علاقة الرقابة والسيطرة في هذه الحالة علاقة مؤقتة .

وعـــلاوة على ذلك تسمح المادة 14 من التوجيه السابع بالإعفاء من إعداد القوائم الموحدة في حالة إمكان إثبات عدم تشابه الأنشطة ، حيث أن لفظ عدم التشـــابه يمكن ترجمته بأوجه كثيرة من دولة عضو لدولة عضو أخرى ، لذلك يســـمح المعـــيار الســـابع بإمكانـــية الإعفـــاء بإقرار اختلاف وتنوع منتجات المجموعة من السلع أو الخدمات .

التـــوجيه الثامـــن Eighth Directive

يتـــناول التوجـــيه الثامن الصادر في 10 أبريل 1984 عدة اوجه خاصة بتأهـــيل المهنييـــن المصرح لهم بالقيام قانونا بالمراجعة ، ويضع هذا التوجيه أساســـا الحـــد الأدنى لمؤهلات المراجعين ، ولا يتناول هذا التوجيه الاعتراف المتـــبادل بين دول الاتحاد الاوربى ، كذلك لا يتناول موضوع حرية ممارسة المهـــنة فـــي دول الاتحاد الاوربى ، ومع ذلك تذكر المادة (11) من التوجيه الثامـــن انه يمكن أن تعتمد الدول الأعضاء المهنيين الذين حصلوا على كل أو جـــزء مـــن مؤهلاتهم من دولة أوربية أخرى وبشرط أن تعتبر هذه المؤهلات معادلة ، وان يثبت المهنى انه على دراية كافية بالقوانين المحلية .

ويجـــب أن يتم التدريب تحت إشراف مراجع معتمد ، واستقلال المراجع أمـــر مطلـــوب حيـــث يتيح التوجيه الثامن لدول الاتحاد الاوربى على تحديد

ظروف هذا الاستقلال ، لذلك فما زالت متطلبات الاستقلال المهنى للمراجعين تختلف كثيرا فيما بين الدول الأعضاء في الاتحاد الاوربى .

هل نجحت مجهودات الاتحاد الاوربى للتنسيق ؟

Have Eu Harmonization Efforts Been Successful?

ثـــار الجـــدل حـــول مدى نجاح مجهودات الاتحاد الاوربى ، وقد وصف رئيس معايير معلومات المحاسبة المالية في المفوضية الأوربية بعض المشاكل كالأتي :

" مـــن المســـلم به أن القابلية للمقارنة التي أوجدتها عملية التنسيق كانت بعـــيدة عن الكمال ، وبداية : فقد احتوت توجيهات المحاسبة على الحد الأدنى مـــن القواعد الأولية ، والتى لا تتعامل مع القضايا المحاسبية المهمة ، وثانيا : لا تـــترجم نصـــوص هذه التوجيهات بنفس المعنى عند الدول الأعضاء ، وقد تعاملت " لجنة الاتصال Contact Committee " مع بعض الأسئلة والاستفهامات المـــتعلقة بـــترجمة التوجـــيهات ، وباقى الأسئلة مازالت مطروحة على مائدة البحـــث، وكـــان مـــن الصعب الوصول إلى اتفاق على هذه الأسئلة لان نص التوجـــيهات يترك مجالا واسعا للترجمة ولم تكن الدول الأعضاء معدة للاتفاق حـــول الترجمة ، ولقد كانت صياغة بعض نصوص التوجيهات المحاسبية هي الســـبب المهم الذي أدى إلى أن ترسل المفوضية هذه الأسئلة إلى محكمة العدل الأوربية European Court of Justice للوصول إلى القواعد النهائية .

الاتجاه الجديد للاتحاد الاوربى The Eu's new Approach

فـــي نوفمبر 1995 اتبع الاتحاد الاوربى اتجاها جديدا للتنسيق المحاسبى ويشار أليه بالاستراتيجية المحاسبة الجديدة New Accounting Strategy، فقد

أعلنـــت المفوضـــية أن الاتحاد يحتاج إلى التحرك الحقيقى حتى يمكن إعطاء إشارة واضحة للشركات التي ترغب التسجيل في الولايات المتحدة وغيرها من أسواق المال العالمية أن تظل في إطار المحاسبة للاتحاد الاوربى .

وقـــد أكدت المفوضية الأوربية أن الاتحاد يحتاج لتقوية مركزه بالاتصال بعملـــية وضع معايير المحاسبة الدولية التى تقدم أكفأ وأسرع حل للمشاكل التي تعمل على المستوى الدولى .

وكجـــزء مـــن الاستراتيجية المحاسبية الجديدة التي اتبعتها المفوضية عام 1995 قامـــت لجـــنة الاتصـــال بتحلـــيل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية والتوجـــيهات المحاســـبية الأوربية ، بهدف الوصول إلى أساس يمكن كل دولة عضـــو أن تقـــرر باستخدام المعايير الدولية ومدى هذا الاستخدام عندما تريد ذلـــك، وكانـــت النـــتائج النهائـــية لهـــذه الدراسة هو أن قواعد حسابات اتحاد الشـــركات فـــي التوجيهات تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية إلا في حالتين بســـيطتين ، وهـــذا التحليل خطوة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية ، وهذا التحليل خطوة تسمح بأن تطبق المعايير الدولية للشركات الأوربية التي ترغب فـــي التســـجيل دوليا ، وإذا كانت مجموعة جوهر المعايير الدولية تتمشى مع القواعـــد الأوربـــية فقـــد يســـمح ذلك للشركات التي ترغب في التسجيل في البورصات خارج الاتحاد الاوربى بأن تعد مجموعة واحدة من الحسابات بدلا من اثنين أو اكثر .

المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية

International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

نمـــت المنظمة العالمية للجان الأوراق المالية التي أنشئت في عام 1983 نمـــوا سريعا ، وهى تتكون الآن من منظمى الأوراق المالية في اكثر من 80 دولة ، و أهداف المنظمة هو تحقيق اتفاق دولى حول تبادل المعلومات ووضع معايـــير مناسبة لحماية المستثمرين وتوفير مساعدات متبادلة وتوفير الأشراف والـــرقابة على الالتزام بالتطبيق ، وقد واجهت العديد من مجموعات العمل في المنظمة العديد من الموضوعات المتعلقة بأسواق الأوراق المالية .

وقد ركزت مجموعة العمل الأولى على الإفصاح والمحاسبة في المنشآت متعددة الجنسية ، وهدفه الرئيسى هو تسهيل عملية زيادة راس المال لمصدرى الأوراق المالية بأحسن الطرق وأكفأها في أسواق راس المال التي يوجد عليها طلـــب من المستثمرين ، وقد تمت دراسة مجموعة العمل عام 1989 وقدمت توصيات لتسهيل فرص الحصول على عروض رأس المال المتعددة الجنسية ، حيـــث أوصـــى التقرير " .... يشجع المنظمون في حالة وجود تفويض رسمى بتحقـــيق أهـــداف حماية المستثمرين على تسهيل استخدام مستند إفصاح واحد سواء عن طريق التنسيق بين المعايير أو بتبادل الامتيازات أو غيرهما " .

وقـــد أنشأت المنظمة مؤخرا معايير للإفصاح الدولية لاستكمال مجهوداتها في مجال المعايير المحاسبية ، ويعتبر عمل المنظمة جزءا من حركة " تنسيق الإفصـــاح " وهـــذه الحركة حدث من الاندفاع نحو معايير المحاسبة الدولية ، ولكـــنها لاقت اهتماما متزايدا من منظمى الأوراق المالية وبورصات الأوراق المالية .

وفـــى أغســـطس 1997 نشـــرت مجموعة العمل الأولى للمنظمة المستند الاستشـــارى Consultative Document والذي يعرض مجموعة من معايير الإفصـــاح غـــير المالية ، والهدف هو أيجاد مستند إفصاح واحد يمكن للشركة اســـتخدامه للحصـــول علـــى تســـجيل أسهمها في اى من أسواق راس المال الرئيســـية فـــي العـــالم (وقـــد قامت مجموعة العمل وبشكل منفصل باختيار متطلبات التقرير المالى التسجيل) .

ويقـــدم الشكل رقم (4/14) ملخصا لعشرة معايير إفصاح مقترحة ، وهذا الملخـــص ذو أهمية خاصة حيث يعطى الشمول الذي تقترحه مجموعة العمل الأولـــى ، كمـــا أن معايير الإفصاح التي تقترحها مجموعة العمل الأولى ذات مستوى عال من التفصيل .

الشكل (4/ 14)

ملخص معايير الإفصاح الدولى لأغراض العرض

خارج الحدود والتسجيل في جهات الإصدار الأجنبى

(مقترح من مجموعة العمل الأولى للمنظمة العالمية للجان الأوراق المالية في أغسطس1997)

1– تشكيل الإدارة ، الإدارة العليا ، والاستشاريين وقائمة المسئولية :

يحـــدد هـــذا المعـــيار ممثلو الشركة وغيرهم من الأفراد المعنيين بتسجيل الشركة وتحدد مسئولية كل شخص ، وقد يختلف تعريف الشخص الذي يطلبه هذا المعيار من دولة لأخرى ، ويمكن أن يحدده قانون الشركة المضيفة .

2– إحصائيات العرض والجدول الزمنى المتوقع :

يعطـــى هذا المعيار المعلومات الرئيسية المتعلقة بالتعامل مع اى عرض، وتحديد المواعيد المهمة المتعلقة بهذا العرض ، ومن المفهوم أن التسجيل لا يتطلب دائما عروض .

3– المعلومات الرئيسية :

يلخص هذا المعيار المعلومات الرئيسية عن الظروف المالية للشركة والرسلة وعوامل المخاطرة .

4- معلومات عن الشركة :

يعطـــى هـــذا المعيار عن عمليات الشركة والمنتجات التي تصنعها أو الخدمات التي تؤديها والعوامل التي تؤثر على أعمالها .

5- استعراض العمليات والنواحي المالية والتوقعات :

ويعطى هذا المعيار تفسير الإدارة للعوامل التي أثرت على الظروف المالية ونتائج العمليات ، وتوقعـــات الإدارة للعوامـــل أو الاتجاهات المتوقع حدوثها أثرها على الظروف المالية للمنشأة ونـــتائج عملياتها في الفترات المقبلة ، وقد يتطلب في بعض الدول قائمة بتوقعات الشركة عن الفترة الحالية أحيانا للفترات المقبلة.

6- المديرون كبار الموظفين :

ويعطـــى هـــذا المعـــيار معلومـــات خاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين بحيث تسمح للمســـتثمرين بتقيـــيم خبرات هؤلاء الأفراد ومؤهلاتهم ومستويات ما يتقاضونه من تعويضات وكذلـــك علاقتهم بالشركة ، وقد يختلف تعريف الفرد في هذا المعيار من دولة لأخرى ويمكن تحديده وفقا لقانون الدولة المضيفة ، ويتطلب المعيار أيضا معلومات خاصة بالعاملين في الشركة .

7- المعاملات مع حملة الأسهم الرئيسين والأطراف ذوى العلاقة بالشركة :

ويعطـــى هذا المعيار معلومات خاصة عن حملة الأسهم الرئيسيين وغيرهم الذين يسيطرون أو يمكـــن أن يسيطروا على الشركة ، ويعطى هذا المعيار أيضا معلومات عن المعلومات التي دخلـــت فـــيها مع أشخاص لهم علاقة بالشركة . وما إذا كانت تفاصيل هذه المعاملات عادلة بالنسبة للشركة .

8- المعلومات المالية :

يحدد هذا المعيار القوائم المالية التي يجب أن يحتويها المستند ، وكذلك الفترات التي يغطيها، وتاريخ القوائم المالية وغيرها من المعلومات ذات الطبيعة المالية ، وتحدد الدولة المسجلة فيها الشركة (أو التي تطلب التسجيل فيها) تفصيليا هيئات المحاسبة ومبادئ المراجعة التي تستخدم في إعداد ومراجعة القوائم المالية .

9- العرض :

ويعطـــى هـــذا المعيار معلومات متعلقة بعرض الأوراق المالية وخطة توزيع هذه الأوراق والأمور المتصلة بذلك .

10- معلومات إضافية :

ويعطى هذا المعيار معلومات اغلبها ذات طبيعة قانونية ، وغير المذكورة في اى جزء من المستند .

الاتحاد الدولى للمحاسبين

International Federation of Accountants (IFAC)

الاتحاد الدولى للمحاسبين هو منظمة عالمية بعضوية 128 منظمة من 91 دولـــة وتمـــثل اكثر من 2 مليون محاسب ، ومنذ تأسيسه في عام 1977 حدد أهدافه في :

" تطويـــر المهـــنة والتنســـيق بيـــن معايير المحاسبة في العالم بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام " .

ويـــتكون تجمع الاتحاد الدولى للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة عضـــوا فـــي الاتحـــاد ، ويجتمع كل سنتين ونصف ، وينتخب التجمع مجلس مكون من 18 فردا لمدة سنتين ونصف ، ويضع المجلس والذي يجتمع مرتين في السنة سياسة الاتحاد ويشرف على عملياته ، أما العمليات اليومية فتقوم بها الســـكرتارية الفنـــية للاتحـــاد الواقعة في نيويورك والتى يعمل بها محاسبون مهنـــيون مـــن العـــالم . وتقوم لجان متخصصة بالكثير من الأعمال المهنية . والاتى اللجان المختصة :-

1- ممارسات المراجعة الدولية .

2- الاختلافات .

3- التعليم .

4- المحاسبة المالية والإدارية .

5- تكنولوجيا المعلومات .

6- القطاع العام .

7- العضوية .

وأحيانا يعين مجلس الاتحاد الدولى للمحاسبين قوة عمل خاصة للتعامل مع قضايا معينة ، وحتى نهاية شهر مارس 1998 كانت هذه القوات كالأتي :-

1- محاربة الفساد .

2- الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات General Agreement on Trade in Services (GATS)

3- الالتزام القانونى .

4- تأكيد الجودة .

5- المنشآت الصغيرة والمتوسطة .

6- الهيكل والتنظيم .

7- وتضـــع لجـــنة ممارسة المحاسبة الدولية International Practices Committee للاتحاد الدولى المعايير الدولية للمراجعة International Standards on Auditing (ISA) فى تنظمها المجموعات التالية :

1- الأمور التمهيدية .

2- المسئوليات .

3- التخطيط .

4- أدلة المراجعة .

5- استخدام عمل الآخرين .

6- انتهاء المراجعة والتقرير .

7- المسائل المتخصصة .

8- الخدمات المتصلة .

ويرتـــبط الاتحـــاد الدولى للمحاسبين بعلاقات وثيقة بغيرها من المنظمات الدولـــية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتتزايد الآن إعداد القوائم المالية للشركات التي تراجع وفقا لمعايير المراجعة الدولية التي تضعها اللجنة .

فريق العمل لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير للأمم المتحدة

United National Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and reporting (ISAR)

تكون فريق العمل لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير (ISAR) في عـــام 1982 ، وهـــو فريق العمل الوحيد للحكومات المتخصص في المحاسبة والمـــراجعة علـــى مســـتوى الشركة ، وهو مخول من الأمم المتحدة بالترويج للتناســـق بين معايير المحاسبة الوطنية للمنشآت ، وقد أنجز هذا الفريق مهمته بدراســـة ومناقشة و إعلان احسن الممارسات بما في ذلك معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية .

وقـــد ركز فريق العمل هذا في السنوات الأخيرة فى موضوعات مهمة لم تكـــن المـــنظمات الأخرى جاهزة للتعامل معها مثل المحاسبة البيئية .وقد قام أيضا بعدة مشروعات للمساعدات الفنية في العديد من المجالات مثل الإصلاح المحاســـبى فـــي الاتحـــاد الروسى أذربيجان وأزبكستان ، وكذلك تعميم وتنفيذ برنامج تعليمى طويل المدى للمحاسبين في أفريقيا الناطقة بالفرنسية .

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

Organization For Economic Cooperation and Development (OECO)

تعتـــبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق ، وتعمل من خلال مجلس المنظمة وله شبكة من 200 لجـــنة وفـــريق عمـــل ، وتصـــدر عن المنظمة نشرتها اتجاهات سوق المال

Financial Market Trends ثلاث مرات في السنة . وتتنبأ باتجاهات أسواق رأس المـــال الرئيســـة المحلية للدولة الأعضاء ، وتنشر أيضا وصف وتحليل هـــيكل تنظيم أسواق الأوراق المالية أما من خلال نشرات خاصة بالمنظمة أو مـــن خـــلال إعداد خاصة من " اتجاهات سوق المال ، " ونظرا لان عضوية المنظمة تتكون من دول صناعية كبيرة فان لها اعتبار وهدف خاص بالمقارنة بالهيئات الأخرى (مثل الأمم المتحدة والاتحاد الكونفدرالى للتجارة الحرة) فهى مبنية أساسا على العكس من الهيئات الدولية الأخرى لخدمة أعضائها فقط .

إمكانية تطبيق المعايير الدولية Applicability of International Standards

استخدمت معايير المحاسبة الدولية نتيجة لكل من : (a) الاتفاقيات الدولية أو السياســـية . (b) الاتفـــاق الاختياري (أو الاختيار الذي تشجعه الاعتبارات المهنـــية) ، حيـــث أن تطبيق الاتحاد الاوروبى للتوجيهات الخاصة بالمحاسبة كان نتيجة لاتفاقية سياسية ، كما نتجت مجهودات المعايير الدولية الأخرى عن الاتفاق الاختيارى .

وعـــندما تطـــبق المعايـــير الدولية من خلال إجراءات سياسية وقانونية و تنظيمـــية تحكـــم القواعد التنظيمية هذه العملية ، وتحدد الأطراف المعنية هذه القواعـــد وكيفـــية تطبـــيقها ، ولعل الاتحاد الاوروبى هو المثال الواضح على تدويـــل معايـــير المحاســـبة ، في تطبق بشكل واسع وبقوة القانون . أما باقى مجهودات المعايير الدولية الأخرى فكانت ذات طبيعة اختيارية ، ويعتمد قبولها علـــى أولئك الذين يستخدمون المعايير المحاسبية ، ولا تكون هناك مشكلة إذا اتفقـــت المعايير الدولية ، و لا تكون هناك مشكلة إذا اتفقت المعايير الدولية مع المعايـــير الوطنية ، ولكن عند اختلافهما تكون المعايير الوطنية في المقدمة ،

وعلـــى سبيل المثال قد تستخدم الشركات متعددة الجنسية المعايير الدولية وفى نفـس الوقت تقبل استخدام المعايير الوطنية ، ويجب على الشركات التي تتبع اكـــثر مـــن مجموعـــة واحدة من معايير المحاسبة أن تعد مجموعة كاملة من التقارير لكل نوع من المعايير التي تستخدمها ، ويبدو أن هذا الأسلوب المتعدد للتقارير المالية للمنشآت المالية آخذا في الازدياد .

4/5 تقييم دور ومجهودات التنظيمات الدولية في التوفيق المحاسبي
Evaluating the International Effort in Accounting Harmonization

4/5/1 طبيعة وأسباب ومحددات التوفيق
The Nature Causes and obstacles of Harmonization

طبيعة وأسباب التوافق المحاسبى

بصـــفة عامة توجد اختلافات رئيسية في تطبيقات التقرير المالي للشركات فـــي البلاد المختلفة . ويؤدي ذلك بالطبع إلى إحداث تعقيدات كبيرة عند إعداد وتوحـــيد ومـــراجعة وتفســـير القوائـــم المالـــية المنشورة ، وحيث أن أعداد المعلومـــات المالـــية الداخلـــية غالـــبا ما تتداخل مع إعداد المعلومات المالية الخارجية المنشورة . فإن تعقد العملية تتزايد ، ولمواجهة تلك المشكلة ارتبطت عديـــد مـــن التنظيمات عبر دول العالم بمحاولة توفيق **Harmonize** أو توحيد **Standardize** معايير المحاسبة .

إن الـــتوافق أو التجانس **Harmonization** يساعد على زيادة قابلية مقارنة التطبـــيقات المحاســـبية عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافها . وهو يختلف عـــن مصـــطلح التوحيد **Uniformity** الذى يوحي بعملية فرض مجموعة من القواعـــد أكـــثر صـــرامة وتحديـــا ، ومـــع ذلك فإن التوفيق والتوحيد أصبحا

مصطلحين فنيين لا يمكن للمرء الاعتماد على الاختلاف العادي في مغزاهما ، فالتوفيق يميل أن يكون مفهوما مشتركا مع التشريع عبر القوميات المتولد من الاتحاد الأوروبي[1]، أما التوحيد فهي كلمة غالبا ما ارتبطت بلجنة المعايير الدولية للمحاسبة International Accounting Standards Committee (IASC) .

عموما قد تستخدم منتجات المحاسبة الخاصة بأحد البلدان بشكل متزايد في عديد من البلاد الأخرى ، ونتيجة لذلك فإن الأسباب التي تجعل المعايير المحاسبية الوطنية مقبولة يمكن تعميمها أيضا على المستوى الدولي ، إن ضغوط التوفيق الدولي قد تمت عن طريق هؤلاء الذين يقومون بتنظيم وإعداد واستخدام القوائم المالية .

حيث أن المستثمرين والمحللين الماليين يحتاجون أن يكون لديهم المقدرة على فهم القوائم المالية للشركات الأجنبية التي يرغبون في شراء أسهمها ، حيث يرغبون في التأكد من أن تلك القوائم المعدة من بلدان مختلفة قابلة للاعتماد عليها وقابلة للمقارنة أيضا ، أو على الأقل أن يكون هناك وضوح لديهم بشأن طبيعة وحجم الاختلافات ، أيضا فإنهم يحتاجون إلى إضفاء الثقة على تلك القوائم من خلال أداء عملية مراجعة صحيحة .

لذلك السبب فإن كثير من التنظيمات عابرة القوميات متضمنة الاتحاد الأوروبي قد اهتمت بموضوع التوفيق من أجل حماية المستثمرين ، وأيضا في الحالات التي فيها يتم تسعير الأسهم الأجنبية في بورصة الأوراق المالية المحلية للمستثمر ، قد تطلب البورصة أو هيئة سوق المال قوائم مالية تتسق

---

[1] عرف ذلك التنظيم بالسوق المشتركة Common Market ، ويتمثل أعضاؤه حتى عام 2000 في النمسا ، بلجيكا ، الدانمارك ، فنلندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليونان ، ايرلندا ، إيطاليا ، لكسمبورج ، هولندا ، البرتغال ، أسبانيا ، السويد ، المملكة المتحدة .

مـــع التطبـــيقات المحلـــية ، بالإضافة لذلك فإن تلك الشركات التي ترغب في إصـــدار أســـهم جديدة في أسواق أكثر وسعا في الانتشار من مجرد الأسواق المحلـــية ســـوف تـــرى مزايا التطبيقات المحاسبية الموحدة في ضوء تنشيط وترويج أسهمها.

تلـــك الضـــغوط سوف يتم الشعور بها أيضا عن طريق الشركات المحلية التـــي قد لا تعمل كشركات متعددة الجنسية ، ومع ذلك بالنسبة لتلك الشركات عابـــرة القومـــيات ، فـــإن مزايا التوفيق تعتبر أكثر أهمية ، حيث يتم تنشيط وتعزيز مجهودات المحاسبين الماليين عند إعداد قوائم مالية موحدة لا سيما إذا كانـــت منتشرة عبر مختلف أنحاء العالم وذلك على أساس موحد ، وبالمثل فإن مهمة إعداد معلومات داخلية قابلة للمقارنة من أجل تقييم أداء الشركات التابعة فـــي بلـــدان مخـــتلفة ســـوف يكـــون أكثر سهولة ، إن كثير من جوانب تقييم الاســـتثمار ، وتقييم الأداء والاستخدامات المختلفة لمعلومات المحاسبة الإدارية فـــي اتخـــاذ القـــرارات سوف تستفيد بالطبع من عملية التوفيق ، كما أن تقييم الشـــركات الأجنبـــية لأغراض احتمال اندماجها أو الاستحواذ عليها سوف يتم تســـهيلها لحـــد كبير ، أيضا فإن الشركات المتعددة الجنسيات سوف تجعل من السهولة بمكان أن تقوم بتحويل أفرادها المحاسبين من بلد إلى آخر .

هـــناك مجموعـــة ثالثة أخرى مرتبطة بالتوفيق تتمثل في مكاتب المحاسبة والمـــراجعة الدولـــية ، فكثير من عملاء تلك المكاتب لديهم على الأقل شركة تابعـــة خارجـــية أو فرع أجنبي واحد على الأقل ، إن إعداد وتوحيد ومراجعة القوائم المالية لتلك الشركات ستصبح أقل تعرضا للخطأ إذا ما كانت التطبيقات المحاسبية قد تم توحيدها ، أيضا فإن مكاتب المحاسبة سوف تستفيد من التعبئة المضافة لأعضائها .

كمـــا أن الســـلطات الضريبية خلال أنحاء العالم سوف يتسم عملها بتعقيد كبـــير عـــندما تـــتعامل مع دخول أجنبية عن طريق الاختلافات في قياس تلك الأربـــاح فـــي الـــدول المختلفة ، ومع ذلك فقد يكون مسموحا لتلك السلطات الضـــريبية أن تقـــوم بـــإحداث كثير من الاختلافات ، على سبيل المثال تأثير تشريعات الضرائب على المحاسبة الدولية .

إن الحكومات في الدول النامية قد تجد من السهل أن تفهم وتراقب عمليات الشـــركات المتعددة الجنسية إذا ما تم التوفيق بين معايير إعداد التقارير المالية ولا ســـيما فـــيما يتعلق بالإفصاح في بعض الحالات ، كما أن مانحي الائتمان والـــتمويل الدولي – على سبيل المثال البنك الدولي – قد يواجه صعوبات عند المقارنة ، أيضا فإن هناك تنظيمات أخرى يمكن أن تستفيد من مزيد من قابلية المعلومـــات الدولـــية للمقارنة على المستوى الدولي مثل النقابات العمالية التي تتعامل مع العاملين في الشركات المتعددة الجنسية ، إن كافة تلك المجموعات تستفيد من عملية التوفيق أو التوحيد .

ويتعين الاهتمام بتكريس جهد كبير لتحليل الاختلافات الدولية في المحاسبة أو المـــراجعة ، حيـــث أن طبيعة وحجم تلك الاختلافات يوضح نطاق التوفيق والتوحـــيد ، وكأســـاس لتقييم المخزون يتضمن التصنيفات المختلفة في البلاد الرئيسية ما يلي :-

- التكلفة (الوارد أولا يصرف أولا ، على سبيل المثال التطبيق العام في بعض الشركات اليابانية) .
- طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق.
- القـــيمة الاســـتردادية أيهمـــا أقل (على سبيل المثال التطبيق العام في المملكة المتحدة) .

- الـوارد أخـيرا يصـرف أولا أو تكلفـة الاستبدال الجارية أيهما أقل (التطبيق الشائع في الولايات المتحدة الأمريكية) .

وبتجميع تلك الاختلافات جميعا معا فإن أثرها على الأرباح أو قيمة حقوق المساهمين قد يكون ضخما جدا .

عوائق التوفيق Obstacles to Harmonization

إن معظـم المحـددات أو العوائـق المرتـبطة بالتوفـيق تتمثل في حجم الاخـتلافات القائمـة بين التطبيقات المحاسبية في البلاد المختلفة ، حيث توجد عديـد مـن الاختلافات الجوهرية ، ولعل الاختلافات الموجودة بين تطبيقات الملكـية تمـثل أهـم الأسباب الجذرية وراء أعداد المعلومات المحاسبية ، إن الـتفرغ الثنائـي فـي العالم بين العرض من وجهة النظر العادلة للمساهمين والعـرض المـتحفظ من وجهة النظر الضريبية أو وجهة نظر الدائنين يعتبر عائقـا صـعبا بشـكل كافـي للدرجة التي لا يمكن التغلب عليه بدون إحداث تغيرات رئيسية في الاتجاهات والقانون .

وفـي الواقع ليس الأمر واضحا في إمكانية التغلب على ذلك العائق ، فإذا مـا كانت أغراض التقرير المالي السائدة متباينة حسب كل بلد ، فسوف يكون معقـولا أن الـتقرير ذاتـه سـيكون مخـتلفا ومتبايـنا ، فالتوفيق إذن يتعلق بالمسـتخدمين المتماثليـن الذين يتسلمون المعلومات من الشركات في البلدان المخـتلفة ، ولذلك تقوم الشركات بإنتاج مجموعتين من القوائم المالية إحداهما للأغراض المحلية والأخرى للأغراض الدولية .

وهناك عائق أخر هام للتوفيق يتعلق بنقص وجود تنظيمات محاسبية مهنية قويـة فـي بعـض الـبلدان ، يعني ذلك أن أي تنظيم على سبيل المثال لجنة

المعايـــير الدولية المحاسبية تبحث عن العمل من خلال القطاع الخاص في أن تكـــون فعالة في كافة البلدان ، والبديل المناسب في تلك الحالة يتمثل في وجود هيـــئة ملزمة عالمية النطاق وهو ما يعتبر ناقصا بجلاء ، إن الاتحاد الأوروبي قـــد ثبت أنه أحد تلك الهيئات إلا أنه يمثل جزء من العالم وليس كله ، كما أن المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية قد تكون منظمة قوية فقط للشركات المسجلة بها .

أحد المشاكل الإضافية الأخرى تتمثل في القومية **Nationalism** ، حيث أن تلك المشكلة قد توضح في حد ذاتها عدم الرغبة في قبول التوافق الذي يتضمن تغيـــيرَ التطبيقات المحاسبية المناظرة في البلاد الأخرى ، إن عدم الرضاء قد يوجـــد في جزء من المحاسبين والشركات أو في جزء من الولايات التي قد لا ترغب في فقد سلطتها وسيادتها ونفوذها .

وتتمـــثل أحد الصعوبات الأخرى في أثر العواقب والنتائج الاقتصادية على معايـــير المحاســـبة حيث تختلف درجات العواقب الاقتصادية للمعايير من بلد لأخر ، وللدرجة التي يتم أخذها في الحسبان عن طريق هؤلاء المسئولين عن وضع المعايير ، وقد يكون ذلك بمثابة قوة دافعة لعدم التوفيق .

مـــا تقدم مجرد العوائق العامة الرئيسية للتوفيق الدولي ، ورغما عن ذلك فهناك تقدم قد تم إحرازه في التوحيد والتوفيق عن طريق عديد من التنظيمات.

4/5/2 دور لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في التوفيق
The Role of International Accounting Standards Committee in Harmonizing

الغرض الأساسي

لعـل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة تعتبر من أكثر التنظيمات المؤسساتية أهمـية ونجاحا في مجال وضع وإصدار معايير دولية عالمية International Standardization ، وقـد تأسسـت تلـك اللجنة في عام 1973 وقد أقيمت سكرتارية اللجنة في لندن ، ويتمثل الأعضاء الأصليين بالمجلس في التنظيمات المحاسبية لتسعة بلاد هي أستراليا ، كندا ، فرنسا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا، المملكـة المـتحدة ، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية ، وقد أضيفت سبع دول إضافية للمجموعة السابقة لتشكل المجلس القائم للجنة .

إن لجـنة المعايير الدولية للمحاسبة تمثل تنظيم مستقل عن كافة التنظيمات الأخـرى ، ولكـن مـن عـام 1983 أقامت علاقة وثيقة مع الاتحاد الدولي للمحاسـبين International Federation of Accountants (IFAC) ، وتعتبر العضـوية في كل من التنظيمين متماثلة ، عموما يركز التنظيم الأول (اللجنة) فقـط علـى إصـدار المعايير الدولية للمحاسبة ، في حين يهتم التنظيم الثاني (الاتحاد) على بعض الأمور مثل المراجعة والمحاسبة الإدارية بالإضافة على عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين .

ومـنذ عام 1983 تكون المجلس من سبعة عشر عضوا : تسعة أو عشرة مـن الـبلاد النامـية ، ثلاثة أو أربعة من البلاد الأخذة في النمو وحتى أربعة أخـرى تمثل بصفة مجموعة استشارية للجنة المعايير الدولية للمحاسبة (والتي تتضـمن عـدة تنظيمات مثل البنك الدولي ، والاتحاد الدولي للنقابات التجارية والاتحاد الدولي لبورصات الأسهم) .

إن هــدف لجــنة المعايير الدولية للمحاسبة يتمثل في تكوين ونشر معايير محاســبية ذات غرض عام يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلــى تقريــر قــبولها وملاحظتها بشكل عالمي النطاق ، وقد اتفقت التنظيمات العضــو باللجــنة على تدعيم المعايير واستخدام أقصى مجهوداتها لضمان أن القوائــم الماليــية المنشــورة تتمشى مع تلك المعايير للتأكد من أن المراجعين يلــتزمون بهــا ، بالإضافة إلى حث الحكومات وبورصات الأسهم والتنظيمات الأخرى على الالتزام والتمسك بتلك المعايير .

إطـار عـام المعـايير The framework of Standards

يوضـــح الجـــدول رقم (4/15) قائمة بالمعايير الصادرة من لجنة المعايير الدولـــية للمحاســبة ، تلــك المعايير يسبق إصدارها إعداد مسودات العرض **Exposure Drafts** عــن طــريق لجــان فرعية من المجلس ، ويتعين أن يتم الموافقة على المعيار بأغلبية ثلاث أرباع المجلس .

وقــد قامت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بتطوير إطار عام فكري والذي يعتــبر إطــار متماثل لذلك الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وهناك أيضا أوجه تشابه قوي مع إطار العمل الأسترالي البريطاني الذي يستخدم ذلك الإطار عموما عن طريق المجلس عندما يتم إعداد المعايير ، وهو يمثل البلاد التــي تأثــرت بتطبيقات بلاد الأنجلو أمريكان التي تعتبر الأكثر خبرة بوضع القواعــد المحاســبية بتلك الطريقة ، وليس من المستغرب لذلك أن تكون لغة العمل للجنة هي اللغة الإنجليزية ، وحتى الوقت الحالي فإن معظم المعايير يتم الالــتزام بها وتوفيقها بين المعايير الأمريكية والإنجليزية كما يوضحها الجدول رقم (4/16) .

جدول رقم (4/15)

معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (أوائل عام 2000)

- مقدمة (معدل عام 1983) .
- الأهداف والإجراءات (متضمنة دستور اللجنة – معدلة عام 1989) .
- إطار العمل الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية (عام 1989) .

المعيار	التاريخ	الموضوع
1	1997	عرض القوائم المالية .
2	1993	المخزون .
[3]	–	القوائم المالية الموحدة (حل محله المعيار رقم (27) والمعيار (28)) .
[4]	–	المحاسبة عن الإهلاك (سحب في عام 1999) .
[5]	–	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية (حل محله المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1) .
[6]	–	استجابات المحاسبة للتغير في الأسعار (حل محله المعيار رقم 15).
7	1992	قوائم التدفق النقدي .
8	1993	صافي أرباح أو خسائر الفترة ، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية .
[9]	–	تكاليف البحوث والتطوير .
10	1999	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية .
11	1993	عقود التشييد أو الإنشاءات .
12	1996	ضرائب الدخل .
[13]	–	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (حل محله المعيار الدولي للمحاسبة المعدل رقم 1) .
14	1997	التقرير القطاعي .
15	1981	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار .

16	1993	الممتلكات والمصانع والآلات .
17	1997	عقود الاستئجار .
18	1993	الإيراد .
19	1998	منافع العاملين .
20	1983	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
21	1993	آثار التغير في أسعار الصرف الأجنبية .
22	1998	اندماجات المشروعات .
23	1993	تكاليف الاقتراض .
24	1984	الافصاحات عن الطرف ذو العلاقة .
25	1986	المحاسبة عن الاستثمارات .
26	1987	المحاسبة والتقرير عن طريق خطط مزايا التقاعد .
27	1989	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة .
28	1989	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة .
29	1989	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم الجامع .
30	1990	الافصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتماثلة .
31	1990	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة .
32	1995	الأدوات المالية : العرض والإفصاح .
33	1996	الأرباح لكل سهم .
34	1998	التقرير المرحلي .
35	1998	الأعمال المتوقفة .
36	1998	تخفيض الأصول .
37	1998	المخصصات والالتزامات والأصول الطارقة .
38	1998	الأصول غير الملموسة .
39	1999	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .
40	2000	الاستثمار العقارى .
41	2000	الزراعة .

شكل رقم (4/16)

بعض المعايير الدولية التى تم التوفيق بينها • وبين المعايير الأمريكية والانجليزية

الموضوع	الأمريكية	الإنجليزية	المعايير الدولية للمحاسبة	المعايير الدولية للمحاسبة (معدل) •
المخزون (المعيار الدولي للمحاسبة رقم 2) .	يتم السماح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا مع الإفصاح عن طرق الوارد أولا يصرف أولا.	لا يتم السماح بتطبيق طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .	يتم السماح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .	من عام 1995 يتم السماح بتطبيق الوارد أخيرا يصرف أولا مع الإفصاح عن طريقة الوارد أولا يصرف أولا .
البحوث والتطوير (المعيار الدولي رقم 2) .	يتم معالجتها بالكامل كمصروفات .	يتم معالجة البحوث كمصروفات ويمكن رسملة بعض مصروفات التطوير .	يتم معالجة البحوث كمصروفات ، وبعض مصروفات التطوير يمكن رسملتها .	حتى عام 1999 يتم استنفادها حتى عام 20 سنة ، ومن عام 1999 يتم استنفادها حتى 20 سنة .
شهرة المحل (المعيار الدولي رقم 22) .	يتم استنفاذ الشهرة حتى 40 عام .	حتى عام 98 يتم استنفاذ الشهرة خلال عمرها الافتراضي أو يتم شطبها عن طريق الاحتياطيات فورا. ومن عام 98 يتم استنفادها حتى 20 عاما .	يتم استنفاذها خلال عمرها الافتراضي، أو شطبها عن طريق الاحتياطيات على الفور.	حتى عام 99 يتم استنفاذها حتى 20 عام أو من عام 99 يتم استنفاذها حتى 20 عاما .
الضرائب المؤجلة (المعيار الدولي للمحاسبة رقم 12).	من عام 1992 يتم التخصيص الكامل ، وتعتبر طريقة الالتزام أساس الميزانية العمومية .	التخصيص الجزئي ، طريقة الالتزام أساس الأرباح والخسائر.	التخصيص الجزئي أو الكامل ، الطريقة المؤجلة أو طريقة الالتزام ، أساس الأرباح والخسائر .	من عام 98 كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

وفـــي أواخـــر الثمانيـــنات أصبح واضحا أن عدد الخيارات الأساسية في المعايير الدولية للمحاسبة (IASS) كانت بمثابة عائقا للتعزيز الإضافي لموقف عمـــل لجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASCS) ، على وجه الخصوص فإن المـــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ، ولجنة الهيئات التنظيمية الحكومية التي تأسست في عام 1983 قد احتفظت بإمكانية أن أعضائها (على ســبيل المـــثال هيئة تنظيم الأوراق الأمريكية SEC) قد تقبل المعايير الدولية للمحاســبة لأغـــراض إعـــداد التقارير المالية للشركات الأجنبية المسجلة في بورصاتها .

وبعـــد عديد من السنوات من الجدل التفصيلى عن استبعاد الخيارات ، فقد تـــم الموافقـــة على عشرة معايير معدلة في نوفمبر1993 ، ففي حالة المعيار الدولـــي للمحاســـبة رقم (2) على الرغم من أن المشروع رقم (32) قد اقترح إلغـــاء خيار الوارد أخيرا يصرف أولا ، فلم يمكن من الممكن الحصول على أغلبية 75% الضرورية (في ذات الوقت عدد 11 صوت من بين 14 صوت مـــن أعضـــاء المجلـــس) ، أمـــا في حالة المعيار الدولي للمحاسبة رقم (9) والمعـــيار الدولـــي للمحاسبة رقم 22 فإن الخيارات قد استبعدت ، علاوة على ذلـــك فإن المعايير الدولية للمحاسبة تطلبت تطبيقات يتعين أن تكون متسقة مع غالبية تطبيقات الأمريكية والإنجليزية وعلى وجه التحديد :

1- المعـــيار الدولي للمحاسبة رقم 9 (عن عام 1993 والذي تم تضمينه فـــي المعـــيار الدولي للمحاسبة رقم 38 في عام 1998) والذي تطلب أن يتم الاعـــتراف بشـــكل مناســـب بتكاليف البحوث والتطوير ضمن بنود الأصول، ويـــتعارض ذلك مع القواعد الأمريكية (إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم 2)

التـــي لا تسمح بتلك الرسملة ، كما انه غير متسق مع غالبية تطبيقات المعايير الإنجلـــيزية (حيـــث تســـمح فقط بمجرد الرسملة) ، بالإضافة لذلك فإنه قد يـــتعارض مع تطبيقات بعض البلاد مثل فرنسا وأسبانيا واليابان حيث يمكن أن يتم رسملة تكاليف البحوث فقط .

2- المعـــيار الدولـــي للمحاسبة رقم 22 (عن عام 1993) يتطلب أن يتم رسملة شهرة المحل واستنفاذها خلال عمرها الافتراضي والذي يجب ألا يزيد عـــن خمـــس ســـنوات إذا لم يكن من الممكن تبرير فترة أطول (حتى 20 سنة). وذلـــك يعتـــبر غير متماثل مع القواعد الأمريكية (حيث يتم استنفاذها حتى 40 ســـنة) ، ويـــتعارض مـــع التطبـــيقات الإنجليزية (بصفة عامة يتم شطبها مع الاحتياطيات) .

وفـــى حالة المعيار الدولي للمحاسبة رقم (12) الضرائب المؤجلة فإنه لا يمثل جزء من ذلك المشروع رقم (32) ولكن يمثل تعديل في عام 1996 أدى إلـــى أن تكون التطبيقات في المملكة المتحدة وكثير من البلدان الأخرى خارج الخط مع ذلك المعيار الدولي للمحاسبة .

أن اســـتجابة المـــنظمة الدولـــية لهيـــئات الأوراق المالية **IOSCO** تجاه تعديـــلات ، عـــام 1993 تمثلت في الترحيب بها ، ولكن دعت إلى مزيد من الـــتعديلات بالإضافة إلى استحداث معايير دولية للمحاسبة بحيث تكون معايير محوريـــة جوهـــرية **Core Standards** ذات قـــبول متـــبادل لاستخدامها في طـــروحات الأوراق المالـــية العالمـــية ، حيث يمكن قبولها لأغراض التقرير المالـــي للشـــركات ذات الإدراج فـــي جميع الأسواق المالية ، وقد اتفقت تلك المنظمة مع لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على خطة تفصيلية لتحقيق ذلك مع

جدولـــة تلـــك المنظمة مع لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على خطة تفصيلية لتحقــيق ذلـــك مع جدولة ذلك زمنيا لإتمامها في عام 1998 ، 1999 ، وفى نفـــس الوقت فقد وافقت تلك المنظمة الدولية على المعيار الدولي للمحاسبة رقم (7) الخـــاص بالـــتقرير عن التدفق النقدي Cash Flow Reporting وقد أتمت لجـــنة المعايـــير الدولية للمحاسبة برنامج جوهر المعايير Core Programme بالمعيار الدولي المحاسبي رقم (39) الذي نشر في أوائل عام 1999 .

وقـــد تمثل التطور الملائم في قرار لجن المعايير الدولية للمحاسبة بتكوين لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) Standing Interpretations Committee والتي حـــددت وجهة نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة عن بعض القضايا التي لم يـــتم التعامل معها بتفصيل كافي أو بوضوح كافي عن طريق المعايير الدولية للمحاسبة ، أن عمل اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC قد ألقت ضوء إضافي على معنى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة (IASC) .

يوضح الشكل رقم (4/17) التفسيرات الصادرة عن طريق اللجنة .

وإذا مـــا كانـــت هـــناك موافقة كاملة من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالـــية IOSCO علـــى المعايير الدولية للمحاسبة ، من ثم فسوف تكون هناك معايـــير عالمية World Standards موحدة ، وهذا الإنجاز سيقلل الحاجة إلى معايـــير وطنية في بلاد مثل استراليا والمملكة المتحدة ، وفى نفس الوقت فإن بعـــض الحكومات الأوروبية قد أقرت منطق السماح لبعض شركاتها الضخمة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة لأغراض المحاسبة عن المجموعة

شكل رقم (4/17)

التفسيرات الصادرة عن طريق لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير رقم (1) الاتساق – صيغ تكلفة مختلفة للمخزون .
التفسير رقم (2) الاتساق – رسملة تكاليف الاقتراض .
التفسير رقم (3) استبعاد الأرباح والخسائر غير المخفقة من العمليات مع الشركات الزميلة .
التفسير رقم (4) تبويب الادوات المالية – أحكام التسديد المحتملة .
التفسير رقم (5) تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلى القائمة .
التفسير رقم (6) إدخال عملة اليورو .
التفسير رقم (7) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة كأساس رئيسى للمحاسبة .
التفسير رقم (8) اندماج الأعمال – التصنيف أو كامتلاك أو توحيد للمصالح .
التفسير رقم (9) المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية .
التفسير رقم (10) الصرف الاجنبى – رسملة الخسائر الناجمة عن التخفيضات الحادة .
التفسير رقم (11) توحيد القوائم المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص .
التفسير رقم (12) الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين فى مشروع مشترك .
التفسير رقم (13) الممتلكات والمبانى والمعدات تعويض انخفاض قيمة البنود .
التفسير رقم (14) عقود الاستئجار التشغيلية – الحوافز .
التفسير رقم (15) أسهم رأس المال – أدوات حقوق الملكية الذاتية المعاد شراؤها سهم الخزينة .
التفسير رقم (16) حقوق الملكية – تكاليف معاملات حقوق الملكية .
التفسير رقم (17) الاتساق – الأساليب البديلة .

ففي عام 1988 تم سن القوانين في بلجيكا وفرنسا وألمانيا وإيطاليا لتسهيل استخدام المعايير الدولية للمحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات المسجلة بالبورصة ، وفى عام 1990 وضعت المفوضية الأوروبية دعمها للمعايير الدولية للمحاسبة ، حيث أعلنت في عام 1996 عدم وجود تعارضات رئيسية بين المعايير الدولية للمحاسبة والتوجيهات في الأوروبية ، وان الضغط السياسي وراء تلك التطورات ترتبط بالاعتقاد في دول أوروبا بأن المعايير الدولية للمحاسبة هي البديل المحتمل الوحيد لسيادة قواعد المحاسبة الأمريكية . ومن هنا تبدو أهمية دراسة التحركات عن طريق عديد من الشركات الضخمة في دول أوروبا ولا سيما ألمانيا من بداية عام 1993 تجاه التطبيقات المحاسبية الأمريكية أو تطبيقات المعايير الدولية للمحاسبة .

التطبيق الملزم Enforcement

إن نجاح مجهودات التنظيمات المحاسبية العضو في تنشيط عمل لجنة المعايير الدولية المحاسبية تتباين بدرجات معينة ، وتتمثل المشكلة في التطبيق الملزم ، حيث ليس لدى اللجنة أي سلطة على التنفيذ الملزم ، ولذلك فإنها يجب إن تعتمد في تطبيق ذلك من خلال أعضائها ؛ حيث لا شك إن تأثير التنظيمات المهنية المحاسبية على وضع القواعد المحاسبية والتي تتباين أيضا بشكل واسع بين البلاد ، ففي فرنسا وألمانيا على سبيل المثال توجد سلطة غير كافية على وجود اثر رئيسي على التطبيق المحاسبي بسبب قوة وتفصيل قانون الشركات والخطة المتوافقة ، إن التنظيمات الأكثر سلطة ونفوذا ليست أعضاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على الرغم من أنها تتفاعل معها .

ومـــن الناحـــية الأخرى في المملكة المتحدة وايرلندا واستراليا ونيوزيلندا وكـــندا يتم تحديد المعايير المحاسبية عن طريق تنظيمات محاسبية مهنية تنتمي للجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة . ونتيجة لذلك فمن الممكن إن يكون لها صلة مـــتلازمة ذات علاقة مع اللجنة الدولية ، في عام 1990 بدأت أحد التنظيمات القانونـــية فـــي مـــراجعة المعايير في نيوزيلندا بأخذ المملكة المتحدة وايرلندا كـــنموذج ، حيث تم إدخال المعايير داخل نفس الخط مع معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة كلما كان ذلك ممكنا .

وبين هذين الجانبين تقع الولايات المتحدة ، حيث يوجد تنظيمين مرتبطين بشـــكل اكـــثر مباشـــرة بوضع معايير محلية ووضعها محل التنفيذ هما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية (SEC) وهمـــا أعضـــاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) ، ومع ذلك فإن المجمـــع الأمريكـــي للمحاسبين القانونين (AICPA) يعتبر التنظيم الأمريكي الممـــثل في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة وهو مؤثر تماما ، في حين يرسل كـــل مجلـــس معايـــير المحاســـبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ملاحظاتهما إلي مجلس لجنة المعايير الدولية للمحاسبة .

4/5/3 مدى نجاح لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في التوفيق المحاسبي

Has the IASC Been Successful

للإجابـــة على ما إذا كانت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة كانت ناجحة ، مـــن الضـروري إن يتم تحديد المعايير التي على أساسها يجب إن يتم القياس ، ولتحقـــيق ذلك يتعين البدء بالبحث عن الأهداف المقررة للجنة المعايير الدولية للمحاســـبة ، علـــى الرغم من إن الآمر يتطلب أن يتم التأكيد بأن هناك أهداف معقولـــة ومفـــيدة يـــتم اختيارها لقياس نجاح تلك اللجنة ، عموما إن الأهداف

الأساسية لتلك اللجنة تتمثل في نشر وتنشيط قبول المعايير على أساس عالمي النطاق ، وذلك الهدف قد ينظر إليه انه هدف طموح وذو شأن جيد من جانب، ومن جانب آخر قد يكون غير طموح على نحو كافي من جانب آخر .

فحتى الوقت الحالي فأن محاولة توحيد المعايير **Standardization** خلال دول العالم يبدو أنها محاولة ميئوس منها ويمثل هدف غير ضروري ، على الرغم من أن هناك مزايا كبيرة تنتج من توحيد المعايير بين البلاد ، والتي فيها تقوم الشركات بنشر قوائمها المالية وحيث يكون فيها مستثمرين أجانب ومراجعين وشركات أم وشركات تابعة وفروع ، وحتى عام 1990 فقد كانت محاولة وضع النظام المحاسبي في الاتحاد السوفيتي أو الصين في ذلك الخط والاتجاه على سبيل المثال لن يترتب عليه فقط وجود مزايا قليلة إلا انه أيضا قد يكون من المستحيل بمكان ، إلا انه حتى الان تعتبر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ذات تأثير هام على التناغم والتوفيق في روسيا والصين ولذلك فإن وصف عالمي النطاق يبدو انه ملائم بشكل متزايد .

ثانيا إن نشر وتعزيز المعايير ليس هدفا كافيا ولحسن الحظ ففي مقدمة دستور لجنة المعايير الدولية للمحاسبة فإن الهدف الأساسي لتناغم وتوفيق التطبيقات المحاسبية قد تم الاعتراف به ، ويتمثل ما هو مطلوب في التقدم تجاه إمكانية اسهل للمقارنة للقوائم المالية المنشورة بين البلاد المختلفة أو على الأقل الإفصاح عن طبيعة وأهمية الاختلافات يمثل الحكم على نجاح اللجنة من خلال الهدفين ، فمن حيث عملية إصدار المعايير **Issuing Standards** فقد تحقق النجاح بشكل واضح ، فالمعايير الأربعين (الكثير منهم خضع لتعديلات متعاقبة) قد تم إصدارها بالارتباط بإطار عام فكرى ومنهجي ، وعلى الرغم من المعايير قد انتقدت لأنها تسمح بالكثير من الخيارات ، فإن ذلك المظهر

كان جوهريا للسماح بتقدم مبكر ، وقد تم الاهتمام بذلك الآمر بشكل واضح في أوائل التسعينات .

أمـــا أهداف التعزيز والالتزام بتنفيذ المعايير والتوافق والتناغم العام يتعين إن يــتم دراســته لأربعــة أنواع من البلدان هي البلاد الآخذة في النمو والأمم الناشئة وأوروبا الغربية بالإضافة إلي بلاد أسواق رأس المال .

(1) البلاد النامية الآخذة في النمو Developing Countries .

ربمـــا أوضـــح واكـــثر الأمـــثلة الشاهدة على نجاح لجنة المعايير الدولية للمحاســبة (IASC) فـــي البلاد الأخذة في النمو أو البلدان الصناعية الحديثة ، فكثـــير مـــن تلك البلدان (على سبيل المثال نيجيريا وماليزيا وسنغافورة) قد تبنـــت المعايـــير الدولية للمحاسبة (IASs) بتعديلات قليلة أو حتى بدون إجراء أيـــة تعديلات أن تلك المعايير تعتبرها أيضا كثير من البلاد الآخذة في النمو لا ســيما تلك البلاد ذات التراث البريطاني والتي تعتمد على القطاع الخاص في وضـــع المعايير ، تلك البلاد تعتبر أعضاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC وبعــض منهم أعضاء في المجلس ، إن اختيار وتبنى المعايير الدولية للمحاســبة يعتــبر وســيلة غــير مكلفة في تلك البلاد مقارنة بإعداد معاييرها الخاصـــة ، وتلك البلاد لديها ميزة كبيرة في جعل الحياة اسهل لتلك الشركات المحلــية أو الأجنبــية أو حــتى المحاســبين ذوى الارتباط بالعمل في البيئات الدولــية، المــيزة الأخــرى هي تجنب الاعتماد على بديل غير مقبول سياسيا (لبعض البلدان) نتيجة تبنى معايير أمريكية أو إنجليزية .

إن ذلك الاستخدام للمعايير الدولية للمحاسبة ذو قيمة عظيمة لكثير من تلك البلاد وتخدم مصالح التوفيق الدولي عن طريق تحاشى خلق قواعد مختلفة .

(2) الأمم الناشئة Emerging Nations

يمكــن إبــداء ملاحظات مماثلة نسبيا (مثل تلك الموجهة للبلاد الآخذة في النمو) إلي الشعوب التي تتحرك من الشيوعية إلي الرأسمالية على سبيل المثال الصــين ومجموعة أوروبا الشرقية ، فهي تحتاج إلي إصلاح سريع لتطبيقاتها المحاســبية حيــث أنهــا تحولت بسرعة من اقتصاديات لا تهدف إلي الربح ، ولــيس هــناك بها حملة اسهم ، وليس هناك بها مراجعين مستقلين ، كما أنها لــيس بها أسواق للأسهم ، ويمكن القول إن هناك مؤسسات من الغرب تتنافس بدرجــة معيــنة للتأثير على تلك البلاد (على سبيل المثال التنظيمات المحاسبية بالمملكة المتحدة ، والحكومة الفرنسية ، والبنوك الألمانية والاتحاد الأوروبي) ، ومــع ذلــك فأن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة لها عديد من المزايا كواضعة للمعايير عالمية النطاق ، والتي تمكنها من إن تكون ذات تأثير رئيسي عليها .

(3) أوروبا الغربية واليابان

مــن بيــن الأربعة أنواع من البلدان تعتبر أوروبا واليابان اكثر ازدواجية تجــاه لجــنة المعايــير الدولــية للمحاســبة ، لدرجة أنه يتم النظر إلي اللجنة باعتــبارها بمــثابة حصان طروادة يخفى العدو من المحاسبة الانجلوساكسونية داخــل واجهــة دولــية اكثر وقارا ، إن الحصان يتحرك بعجلات داخل قلب أوروبــا وبعــد ذلــك يســاهم مضمونيا بدهاء في تدنيه المحاسبة الألمانية أو الإيطالية أو بلاد المفوضية الأوروبية .

وبالتأكــيد ففــي عام 1973 كانت فلسفة وضع المعايير والفكرة المسيطرة علــى خدمة أسواق رأس المال تتمثل فى توفير معلومات صادقة وعادلة أثرث

بشكل كبير على المحاسبة بأوروبا أو اليابان ، وعلى الرغم من ذلك فإن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة قد تحركت بدعم ملحوظ من تلك البلدان وبحدة قليلة بشكل ملحوظ ، وفيما يلي العوامل التي ساعدت على ذلك :-

1- التمثيل الكبير للبلاد غير الأنجلو ساكسونية في المجلس والأطراف الفاعلة والتعيين النهائي للفرنسيين وبعد ذلك اليابانيين كرؤساء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة .

2- الممثلين المفوضين القوميين من تلك البلدان والذين قد تم تدريبهم في مكاتب المحاسبة الكبيرة أو الشركات المتعددة الجنسية والذين لا يعتبرون من البيروقراطيين الحكوميين .

3- الرغبة في عديد من البلاد الأعضاء بالمجلس في تقوية أسواق راس المال الخاص بها وتحديث نظمها المحاسبية (وقد تم الإحساس بتلك الرغبة بقوة في عديد من البلدان لا سيما في فرنسا وإيطاليا من السبعينات فطالع) .

4- الزيادة في تدويل عالم المال والتمويل وذلك الذي تبحث عنه بعض الشركات الألمانية واليابانية بسعيها للحصول على التمويل عبر البحار .

5- الرغبة في تجنب السيطرة والسيادة الأمريكية على المحاسبة وبالتالي فقد تم النظر إلي لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على أنها تعتبر اقل أسوأ بديل .

في كثير من الحالات فإن المعايير الدولية للمحاسبة قد تم إصدارها بشكل قد لا يتسق مع تلك البلاد أو روح القواعد المحاسبية الخاصة بها ، ومع ذلك فإن الممثلين القوميين غالبا مالا يقوموا بإبداء تصويتهم لمصلحة تطبيقات بلادهم ، وأحيانا ما تكون تطبيقات بلادهم قد تغيرت لاحقا تجاه المعايير

الدولية للمحاسبة ، هذا المظهر الأخير قد كان واضحا لاسيما في حالة المحاسبة عـن المجموعة ، حيث سبب التوجيه السابع للاتحاد الأوروبي تغيرات شديدة في أوروبا بشكل واسع في اتجاه واحد مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة، أيضا فإن رسملة عقود الاستئجار والمحاسبة عن الضرائب المؤجلة قد تسربت إلي أوروبا .

إن الآثـار المباشرة للجنة المعايير الدولية للمحاسبة على كافة ذلك يمكن ملاحظتها في مجالين هما : -

1- في بعض الحالات وافقت سلطات صنع القواعد على استخدام المعايير الدولـية للمحاسـبة في بعض المواقف على سبيل المثال في فرنسا أو إيطاليا بخصـوص بعـض جوانب الحسابات الموحدة ، وقد بدا المنظمين في اليابان حديثا عملية فحص تطابق قواعدها مع المعايير الدولية للمحاسبة .

2- اخـتارت بعض الشركات إن تستخدم تلك المعايير في إعداد جزء أو كـل من قوائمها المالية الرئيسية أو المتممة . وهذا يمكن ملاحظته لا سيما في سويسـرا وابتداء من عام 1994 في ألمانيا ، ولكن تم تطبيقها على عديد من الشركات الضخمة من خلال قارة أوروبا .

إن الآثـار غير المباشرة يمكن تبينها في القبول التدريجي لكثير من أفكار لجـنة المعايـير الدولية للمحاسبة في أوروبا واليابان ، على سبيل المثال أثناء المفاوضـات الحكومية في التوجيه السابع كان وجود المعيار الدولي للمحاسبة رقـم (13) عن محاسبة المجموعة كان نقطة الإحالة أو المرجعية لا سيما انه قـد تـم إصـداره عن طريق المجلس متضمنا بلاد كثيرة من أعضاء الاتحاد الأوروبـي ، أيضـا ارتبط عدد صغير نسبيا من الممثلين القوميين من البلاد

الرئيســية بجدل ونقاش مستمر في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والتنظيمات الدولية الأخرى ، وقد ساهم كل ذلك في فهم والتقريب النهائي لوجهات النظر.

(3) البلاد ذات أسواق رأس المال Capital - Market Countries

تتضــمن تلــك المجموعة الأخيرة عديد من البلدان تشمل أعضاء المجلس الحاليــن علــى ســبيل المــثال الولايات المتحدة الأمريكية ، كندا ، المملكة المــتحدة، اســتراليا ، جنوب أفريقيا وهولندا ، ومع ذلك فإن هناك عديد من الــبلدان الأخرى التحقت بشكل متزايد بمجموعة بلدان رأس المال لاسيما تلك التــي ارتبطت بشركات ضخمة أو حسابات المجموعة وأبرزها فرنسا واتحاد الشمال (اسكندنافيا) .

إن نشــر المعلومــات العادلة والموحدة والمراجعة الخاص بأسواق رأس المــال والتــي يتم تنظيمها عن طريق معايير غير حكومية والتي يتم تحديدها بمســاعدة إطــار عام فكرى تمثل فلسفة خاصة بتلك البلدان ، ويعتقد إن تلك البلاد تبعا لذلك قد أثرت في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، وفى الحقيقة ففي الماضي فإن واضعي المعايير في الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة لا يبدو انهــم قــد بذلــوا مجهودات رئيسية في تغيير قواعدهم في تلك الحالات التي خلالهــا يكــون هــناك تعارضات وعدم اتساق ، ومع ذلك فإن مجلس معايير المحاســبة المالــية FASB ومجلــس مبادئ المحاسبة في المملكة المتحدة قد ساعدوا في دعم التوفيق .

ورغما عن إن تأثير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على واضعي المعايير يمكن تبينه ، على سبيل المثال فإن الإطار الفكري لمجلس مبادئ المحاسبة في المملكــة المــتحدة قــد جاء بعد اللجنة وهو يرتبط بشكل وثيق بها . حيث تم

استخدام إطار عمل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، حيث إن واضعي المعايير في المملكة وكندا واستراليا قد تطلعوا بشكل وثيق للمعايير الدولية الملائمة قبل وضع أو تغيير معاييرهم الخاصة . ولاشك إن عديد من المشروعات المشتركة بين تلك البلاد ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة قد نفذت في أواخر التسعينات (على سبيل المثال المعيار الدولي للمحاسبة رقم 14 المعدل والمعيارين الدوليين رقمي 33 و 37) .

وعلى مستوى الشركات في تلك البلاد فإن هناك تأثير مباشر على المعايير الدولية للمحاسبة يمكن تبينه جزئيا بسبب أن هناك قليل من التعارضات الجوهرية بين المعايير القومية ومعايير اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ، وأيضا بسبب إن هناك بعض المميزات قد تنشأ من الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة على وجه التحديد .

4/5/4 النتائج التجريبية والملاحظات الأخرى عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة

Empirical Findings and Other Comment On IASC

هناك بعض التحليلات التجريبية عن آثار لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، حيث تم التوصل إلي استنتاجات نشأت عن التوفيق القانوني **Jure Harmonization** تتمثل في إن اللجنة لم تنجح في تغير المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة ، بينما درست كتابات أخرى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة لخمسة أو ستة من البلاد الحيوية ، حيث افترضت إن اللجنة كان لها تأثير قليل ، في حين تطلعت أحد الدراسات الأخرى بمزيد من التوسع إلي درجة التوافق خلال الفترة من 1973 إلي 1979 . حيث توصلت إلي انه ليس

هــناك نتــيجة اكبر من إن فترة وجود اللجنة قد تزامنت مع التوفيق المتزايد للمعايير المحاسبية .

وقــد وجــد بعض الباحثين بعض الالتزام المتزايد عن طريق البلاد ذات معايــير لجــنة المعايــير الدولية للمحاسبة إلا إن نتائجها كانت محل نزاع في المملكــة المــتحدة ولجــنة المعايير الدولية للمحاسبة أو المحاسبة في الولايات المــتحدة ، علــى الرغم من أنها قد أخذت في الحسبان التطورات القانونية أو التشريعية بعد عام 95 ، وقامت أيضا بدراسة التطبيقات قبل ذلك التاريخ .

والســؤال الذي يمكن أثارته يتمثل في تحديد العوامل التي يمكن إن تحفز بعض الدول في قبول تلك المعايير المحاسبية الدولية كمعايير وطنية ، ويتطلب الآمــر للإجابة على ذلك التساؤل تحديد موقف عدة قضايا أخرى هامة تتمثل في آلاتي : −

(a) هــل قــبول المعايــير الدولية في دولة ما سوف يخفض من تكلفة تنظيم الوظيفة المحاسبية لهذه الدولة ؟ .

(b) هــل قــبول المعايــير الدولية في دولة ما سوف يؤدى إلي تحسين جودة الــتقارير المالــية للشركات الأجنبية المسجلة في بورصة الأوراق المالية لهذه الدولة ؟.

(c) هــل قــبول المعايــير الدولية في دولة ما من شأنه إن يعوق أو يضر عملية تنظيم وتطوير الوظيفة المحاسبية في مجالات محاسبية أخرى لهذه الدولة ؟.

(d) هل قبول المعايير الدولية في دولة ما من شأنه زيادة المساهمة في تحسين التوافق المحاسبي على المستوى الدولي والمحلى ؟

ولاشــك إن قــبول المعايــير الدولية بمعرفة منظمة مهنية محلية أو أحد أعضـــاء اللجنة الدولية سوف يتوقف أو يتحدد بدرجة كبيرة على حجم الموارد الماديـــة والبشرية والفنية المتاحة لهذا العضو أو المنظمة . لذا فإن أي منظمة مهنية أو عضو اللجنة لا تمتلك قدرا معقولا من الموارد المالية لإدارة وتنظيم مهــنة المحاســبة محلــيا وليس لديها الكفاءات المهنية اللازمة لدراسة وتقديم الحلــول المناســبة للمشاكل المحاسبية يمكنها إن تقلل من تكاليف عملية تنظيم وإصــدار المعايــير المحاســبية المحلية بقبول معايير اللجنة الدولية . إن ذلك ســوف يــؤدى إلي تحقيق الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد المحدودة للهيئات المهنية وخصوصا في الدول النامية .

ولــيس بخاف فإن مهنة المحاسبة في معظم الدول تتميز بضعف الكيانات والتنظــيمات المهنــية المهــتمة بوضــع المعايــير المحاسبية ، وقلة الموارد المخصصـــة لها ومحلية النشاط للعديد من الشركات ، وقلة الكفاءات في مجال المعــرفة المحاســبية ، وهــذا مــا دفع العديد من هذه الدول بالإسراع بقبول المعايــير الدولــية كبديل لتطوير معايير محلية ، وبالرغم من إن عملية القبول هــذه تبدو ذات منفعة مباشرة للدول النامية ، إلا أنها تحمل في طياتها مخاطر عديــدة أهمها : احتمال قبول معايير محاسبية دولية غير ملائمة للبيئة التحتية لمهنة المحاسبة ، الاعتماد المتزايد على الخبراء الأجانب ، وأخيرا النقص في الدوافع على تطوير معايير محلية .

4/5/5 مستقبل التوفيق لمعايير المحاسبة الدولية

Harmonization The Future IAS

المعايير الملائمة والثنائية Appropriate and Dual Standards

قبل التفكير في مستقبل التوفيق الدولي ، فإن هناك نقطتين مرتبطتين ببعضهما ثم طرحهما مبكرا يجب إن يتم مراعاتهما ، وقد تم تضمين كل منهما في الاقتراح الخاص بأن الشركات يجب إن تعد مجموعة من القوائم المالية الرئيسية التي يجب إن يتبع معايير محاسبية اكثر ملائمة لغالبية المستخدمين في أوطانهم ، كما يجب إن يتم إعداد مجموعة ثانوية باستخدام معايير محاسبية أخرى والتي ستكون اكثر ملائمة للمستخدمين المستهدفين في البلاد الأخرى ، وبشكل بديل يمكن إن يكون هناك مجموعة من المعايير متفق عليها دوليا (ربما تلك الخاصة بلجنة المعايير الدولية للمحاسبة) والتي سيتم استخدامها في كافة البلدان عندما يتم إعداد حسابات ثانوية للمستخدمين الأجانب .

تتمثل النقطة الأولى فيما إذا كان معايير الأنجلوساكسون تعتبر ملائمة لغالبية الشركات في قارة أوروبا أو في البلاد الآخذة في النمو أم لا ، حيث تم تطوير تلك المعايير في ظل بيئة قوانين حرة فضفاضة للشركات ، وبورصات أوراق مالية ضخمة ، وملكية واسعة للأسهم وتنظيمات ضخمة للمراجعة ، ومراجعين مدربين جيدا ، وقد كان غير واضحا على وجه الإطلاق أن المحاسبة البريطانية ستكون أكثر ملائمة لمجموعة من الشركات الألمانية أكثر من المحاسبة الالمانية ، والممكن تماما أن يكون النظام الموحد للمعايير أكثر ملائمة من نظام المحاسبة الأنجلوساكسون للدول الآخذة في النمو أو الناشئة

ذات الشـــركات القلـــيلة المســـجلة بالبورصـــة أو تكون ذات ملكية معقدة أو محاسبين مؤهلين بشكل مرتفع .

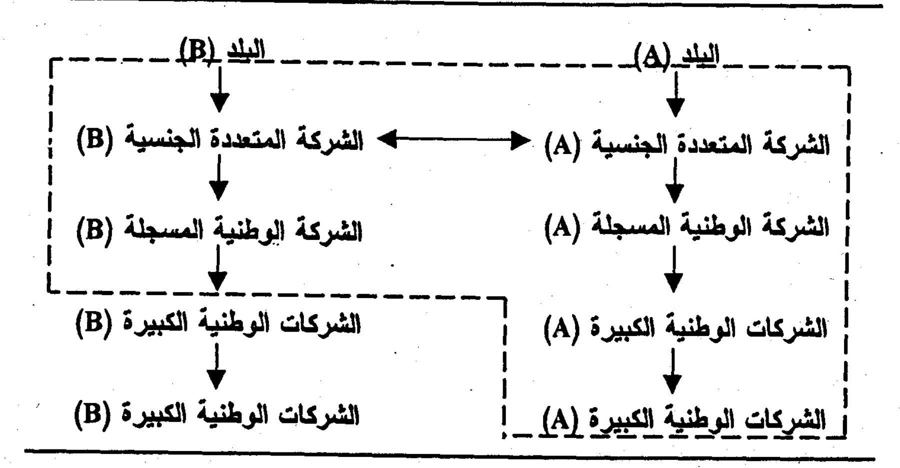
لذلك السبب الموضح أعلاه قد يكون من السهولة أو الأفضل أن يتم توجيه محـــاولات التوفـــيق للشركات المسجلة فقط على اعتبار أن بها كثير من حملة الأســـهم ، كما أنها بوجه عام ترتبط بالتجارة الدولية وطرح الأسهم عن طريق الاكتـــتاب العام ، ولذلك السبب فإن محاسبة الأنجلو ساكسون تبدو أنها النظام الملائـــم الذي على أساسها يتم عمل التوفيق حيث أنها تركز على وجهة النظر الصـــادقة والعادلـــة ، والجوهـــر فوق الشكل ، والمراجعة المستقلة والتوحيد والتوجه نحو المساهم وما إلى ذلك .

إن المناقشة التي تمت بأعلاه قد يتم شرحها بمساعدة الشكل رقم (4/18) حيـــث يتمثل البلد (A) في أحد بلاد الأنجلوساكسون ، أما البلد (B) فإنها ليست من البلاد الأنجلوساكسون ، إن السهم ذو الرأسين في قمة الشكل تمثل الأهداف الرئيســـية للتوفـــيق ، ومع ذلك من الصعب تبين كيف يمكن للشركة المتعددة الجنسية (B) أن تختار معايير دولية ما لم تكون الشركة المسجلة في البلد (B) تقـــوم بعمـــل ذلك أيضا ، أو أن المعايير الثنائية قد تم تطبيقها ، وبخلاف ذلك فـــإن الشـــركات المســـجلة المختلفة في نفس البلد سوف تتبع قواعد مختلفة ، عـــلاوة علـــى ذلـــك ما هو يشكل بدقة الشركة المتعددة الجنسية من الصعوبة تحديـــده عـــن طريق التوسع في تلك المناقشة ، من وجهة نظر لجنة المعايير الدولـــية للمحاســـبة فإن كافة الشركات في البلاد (A) والشركات (B) يجب أن تمثل أهداف للتوفيق ، ومع ذلك فإن المناقشات في الفقرة السابقة قد تؤدي إلى نتـــيجة بديلة مؤداها أن الشركات داخل الخط المتقطع يجب أن تتوافق وتتناغم مع معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، وترك مجموعة الشركات في البلد

(B) بـــدون أن تـــتأثر على الأقل بصفة مبدئية ، وتحديد ما إذا كانت الشركات المســـجلة في البلد (B) يجب أن تعد قوائم مالية إضافية باستخدام قواعد محلية ستكون موضوعا يتعلق بالبلد (B) ، إن الصياغة الأكثر أفضلية لتلك المناقشة هـــي أن حسابات المجموعة للشركات المتعددة الجنسية فقط في البلد (ب) هي التي تحتاج أن تتأثر ، في الواقع التطبيقي فإن تلك الصياغة تنشأ في كثير من الـــبلاد الأوروبـــية والـــيابان ، وهي تتضمن استخدام قواعد مختلفة لحسابات الشـــركة في البلد الأم عن تلك التي تستخدم لحسابات المجموعة في أوروبا ، إن ذلـــك يطـــرح سؤال عما إذا كان من مجموعتي الحسابات يمكن أن تعطي صـــورة صـــادقة وعادلـــة ، وقـــد يجادل المرء بأن حسابات الشركة الأم يتم تصـــميمها لتعطـــي صورة عن الحسابات لأغراض الضرائب أو التوزيع في حيـــن أن حســـابات المجموعة تتعلق بقياس الأداء ، ولذلك فإن وجهتي النظر تعتبر معقولة تماما .

شكل رقم (4/18)

المعايير الثنائية



وفيما يلي بعض الأمثلة :-

1- القواعد الأمريكية والمعايير الدولية للمحاسبية تحل محل القواعد المحلية.

2- معايير ثنائية .

ويتمـــثل نموذج النوع الأول تتمثل في أن السلطات اليابانية تسمح لبعض الشـــركات أن تنتج حسابات مجموعة طبقا للقواعد الأمريكية بدلا من القواعد اليابانـــية ، وكما سبق الذكر فإن هناك تغيرات للقانون في ألمانيا تتيح أن تحل القواعـــد الأمريكية والمعايير الدولية للمحاسبة محل القواعد المحلية لحسابات المجموعة للشركات المسجلة ، ولذلك فإن عديد من الشركات الألمانية تشترك في النوع الأول عن حسابات عام 1998 وما بعد ذلك ، أما مثال النوع الثاني حيـــث يتمـــيز بمرونة القواعد القومية والتي تتيح لحسابات المجموعة أن تتبع القواعـــد الأمريكية أو المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق اختيار بدائل محلية غير عادية ، وكطريقة أخرى ثالثة تتمثل في توفير معلومات متماثلة لأغراض إعطاء تسويات رقمية ، وتعتبر تلك الطريقة الأكثر شيوعا في شكل المطابقات علـــى القواعـــد الأمريكية عن طريق الشركات الأجنبية المسجلة في بورصة الأوراق المالـــية الأمريكية (على سبيل المثال شركة **Daimler-Benz** قبل عام 1996 والخطـــوط الجويـــة البريطانية) . وكمثال أخر (النوع الرابع) أنتج بنك **Deutsche** مجموعتين من حسابات المجموعة من عام 1995 إلى عام 1997 تأسيســا علـــى قواعـــد ألمانـــيا والمعايـــير الدولية للمحاسبة ، وهناك بعض الصـــعوبات المـــتعلقة بكافـــة تلك الأنواع الأربعة ، حيث يطرح النوع الأول والثانـــي مشكلة عدم إمكانية المقارنة المحلية ، أما النوع الثاني فهو أيضا غير ثابـــت حيث أن أحد مجموعتي القواعد قد تتغير بطريقة معينة والتي بمقتضاها

تــؤدي إلــى الالــتزام المتزامن ، أما النوع الثالث والنوع الرابع فهما يتسمان بارتفاع التكلفة واحتمال إثارة الارتباك .

إصلاح لجنة المعايير الدولية للمحاسبة Reform of the IASC

أجريــت عديــد من الدراسات لتقييم فاعلية دور اللجنة الدولية في مجال توافــق وتوحــيد المعايــير الدولــية ، ولقــد انتهت بعض الدراسات إلى أن الاخــتلافات الجوهــرية في البيئة المحاسبية بين الدول وما يتبعها من ثقافات محاسبية مختلفة يجعل مصداقية اللجنة موضع شك وجدل .

كما أكدت دراسات أخرى على ضرورة استمرارية اللجنة وترشيد وزيادة فاعلــية دورهــا في تحقيق التوافق الدولي من منطلق أن الأحداث والصفقات والاقتصــادية التــي تهتم المحاسبة بقياس وعرضها والإفصاح عنها لا تختلف مــن بيــئة إلــى أخرى وإنما هي متجانسة وذات طبيعة واحدة ، وأن المشكلة الوحــيدة تكمــن في أن الدول تستخدم بدائل محاسبية مختلفة أو متنوعة لقياس والإفصــاح عن تلك الأحداث مما يؤدي إلى التعددية ؛ لذلك فإن مهمة اللجنة تنحصر في محاولة انتقاء عدد محدود جدا من البدائل المحاسبية المقبولة قبولا عاما وتقليل التعارضات والاختلافات بينها إلى أدنى ما يمكن .

عمومــا يمكن القول أن بقاء اللجنة واستمراريتها في نمو مضطرد خلال المــراحل المخــتلفة لــتطورها يتضــح من الزيادة المضطردة في عضويتها والزيادة الكبيرة في حجم القضايا والمشاكل المحاسبية على جدول أعمالها .

ويمكــن تفســير ذلك من خلال مدى قدرها على البقاء والاستمرارية عن طريق دحض مزاعم المشككين وإثبات عدم منطقية أو خطأ اعتقادهم في عدم شــرعية وصــعوبة استمرارية اللجنة الدولية مستقبلا ، ويتم ذلك أيضا بتقديم

براهين وحجج – بخلاف الأهداف المعلنة في دستور اللجنة – تدلل على أهمية وضرورة وجود اللجنة والعمل على تدعيم هذا الوجود وضمان استمراريته .

فــلا شــك أنه من الاستراتيجيات المهمة والتي ينبغي التركيز عليها عند دراســة دور اللجــنة ومصداقيتها في تحقيق التوافق المحاسبي ضرورة إقامة وتطويــر علاقات الحوار والتدعيم الودية بين اللجنة الدولية وبيئتها الخارجية والكفــاءة في إدارة الصراع بين الطبقات المكونة لبيئتها الداخلية ، فمن خلال تتــبع كيفية إدارة اللجنة الدولية لبيئتها الداخلية والخارجية يمكن التركيز على الدور الذي تلعبه اللجنة في مجال التنظيم المحاسبي الدولي .

بإيجــاز هناك عاملين مهمين من بين العديد من العوامل الأخرى التي من الممكــن اســتخدامها لفهــم وتحلــيل دور لجنة المحاسبة الدولية في موضوع الــتوافق وكيفية زيادة شرعيتها وتأكيد استمراريتها مستقبلا . وهذين العاملين هما :

(1) التشــابه والتجانس الكبير بين العمليات والأحداث الاقتصادية التي تهتم بها المحاسبة .

(2) الاختلافات البيئية بين الدول .

عمومــا فقــد كونت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة لجنة عمل استراتيجية Strategy Working Party في عام 1997 لدراسة ما إذا كانت التغيرات في هــيكلها يتعين إتمامه بعد استكمال برنامج صلب معايير Core Programme للمــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ، وقد تم نشر تقرير لجنة العمل (تشكيل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة للمستقبل) في نهاية عام 1998 ، حيــث تطلب المقترح أن يتم الموافقة عليه عن طريق المجلس (3/4 الأغلبية

المطلوبـــة) والتنظـــيمات العضـــوية للجنة المعايير الدولية للمحاسبة (مطلوب أغلبية بسيطة) .

وتتمثل الأسباب المقترحة للتغيير ما يلي :-

(1) تخفيض العبء على الوقت المستغرق من ممثلي المجلس الذي يعملون مـــن خلالـــه بجدية ، لا سيما للسنتين التي تم خلالهما استكمال برنامج صلب المعايير Core Programme .

(2) تمكين مجموعة أكبر من البلاد والتنظيمات ليكونوا أعضاء في المجلس.

(3) زيادة درجة التضامن مع واضعي المعايير القومية للإسراع نحو تطابق المعايير بشكل عالمي واسع النطاق .

إن الجدل حول الاصطلاح يرتبط بإتمام فكرتين هما الاستقلال والتمثيل ، وذلـــك يمكن أن ينظر إليه أيضا على أنه كفاح ونضال بين فلسفة الأنجلوساكسون ودول قارة أوروبا .

ويتمـــثل الجدل الخاص بالاستقلال في أن معايير المحاسبة الجيدة هي تلك المصـــممة من أجل المصلحة العامة بإتباع إطار عام فكري منشور ، ونتيجة لذلـــك فـــإن واضـــعي المعايير الذي يعملون وقت جزئي لمكاتب المحاسبة أو الشـــركات الكبيرة ليسوا مستقلين بشكل كافي ، أما الجدل حول التمثيل فيدور حول أن الشرعية تأتي من ارتباط كافة الأطراف المهتمة ، ولذلك فإن المجلس الذي يعمل وقت جزئي أكبر يعتبر ملائما .

بإيجـــاز يمكـــن القـــول بأن عملية التوافق المحاسبي الدولي ليست عملية بســـيطة فهي تتسم بالاستمرارية والاتصال ، كما أن دور لجنة المعايير الدولية للمحاســـبة ضروري وحيوي ، ولتعزيز أهميتها في مجال إنجاز عملية التوافق المحاســـبي يتعيـــن الـــتأكد مـــن تحقق الفاعلية والقبول للجهاز القائم وإصدار

المعايـــير المحاسبية ، وتوفر درجة الجودة المرغوبة في كل معيار من معايير المحاســبة الدولـــية ، بالإضـــافة إلـــى وجود الكفاءة والفاعلية في إدارة البيئة الخارجية للجنة .

عمومـــا إن الانتقادات الموجهة للجنة الدولية في تلك المجالات الثلاث من الممكن للجنة السيطرة عليها من خلال وضع استراتيجية لكيفية إدارة الصراع والتعارض بين مكونات أو عناصر بيئتها الخارجية .

ولـــن تتحقق أهداف القوائم المالية – بصرف النظر عن مجموعة المعايير المطـــبقة – مـــا لـــم يؤدي كل طرف عضو مسئوليته تجاه الالتزام بالمعايير المحاســـبية الدولـــية وبالإرشـــادات التفسيرية الصادرة عن اللجنة الدولية لهذه المعايـــير ، لذا فإن نجاح عملية التوافق المحاسبي الدولي هي مسئولية جماعية وليســـت مســـئولية فـــردية ، وعلـــى ذلك فإن اللجنة الدولية على الرغم من الانتقادات التي توجه إليها سوف تبقى بسبب التحدي الكبير الذي تواجهه مهنة المحاســـبة فـــي ظـــل عولمـــة الاقتصاد وأسواق المال العالمية والتجارة عبر الإنترنت وانتشار الشركات المتعددة الجنسية .

مجهودات الاتحاد الأوروبي في التوفيق The EU Efforts of Harmonization الأسباب والمحددات

إن أهـــداف معـــاهدة رومـــا 1957 تتضمن القيام بتحريك حر للأشخاص والمنـــتجات والخدمات ورأس المال ، ويتضمن ذلك إلغاء الحواجز الجمركية واســـتبعاد فـــرض تعـــريفات مشـــتركة على بلاد ثالثة وتحديد إجراء للسماح بالتنسيق بين السياسات الاقتصادية ، وعلى وجه التحديد فإن السياسة الصناعية

المشـــتركة دعـــت إلـــى خلـــق بيئة أعمال موحدة تتضمن التوفيق بين قانون الشركات ونظم الضرائب مع خلق سوق رأس مال مشتركة .

ويتمـــثل التـــبرير الخـــاص بـــتلك الأهداف في الحقيقة القائلة بأن أنشطة الشـــركات تمـــتد وراء الحدود القومية ، وأن حملة الأسهم والأطراف الأخرى يحتاجون حماية من خلال الاتحاد الأوروبي ، ومن أجل تحقيق ذلك ومن أجل تشـــجيع حركة رأس المال ، فمن الضروري أن يتم خلق تدفق من المعلومات المالـــية المتجانسة الموثوق فيها بخصوص الشركات من كافة أجزاء الاتحاد ، عـــلاوة علـــى ذلـــك فحيـــث أن الشركات في بلاد الاتحاد الأوروبي المختلفة موجودة بنفس الشكل وتتنافس مع بعضها البعض ، لذلك فإنها يجب أن تخضع لنفس القوانين والنظم الضريبية .

إن عوائـــق توافق التقرير المالي وقانون الشركات قد تم مناقشتها سابقا ، إلا أنـــه مـــن الأهمية هنا تحديد تلك الاختلافات الرئيسية بين النظم المحاسبية القومـــية المختلفة في الاتحاد الأوروبي ، وهي تتضمن الاختلافات بين علاقة الدائنيـــن وعـــدم الشـــفافية فـــي نظـــم المحاسبة التقليدية الفرنسية – الألمانية والمســـتثمرين والإفصاح في نظم الأنجلو والهولندية وبين القوانين والضرائب المبنـــية علـــى قواعـــد ومعايير يتم وضعها مهنيا ، تلك الاختلافات الكبيرة قد ســـاهمت بشـــكل أو بأخـــر لحد كبير في اختلافات في حجم وقوة المهنة ، إن التنظيمات المهنية الصغيرة والضعيفة في البلاد الفرنسية والألمانية تمثل عائقا على التحركات صوب المحاسبة والمراجعة الأنجلوهولندية .

التوجيهات والتشريعات _ Directives and Regulations

حاول الاتحاد الأوروبي التوفيق بين قوانين الشركات والمحاسبة من خلال أداتيــن رئيسيتين هما الارشادات Directives التي يجب أن يتم إدخالها داخل قوانين الحكومات العضو ، والتشريعات Regulations التي تصبح قوانين من خــلال الاتحاد الأوروبي بدون الحاجة إلى سنها من خلال تشريعات وطنية ، إن الاهتمام في ذلك الجزء ينصب حول التوجيهات حول قانون الشركات ومع نوعيــن من التشريعات . يوضح الجدول رقم (4/19) ذلك والذي يوفر وصف مختصــر أيضــا عن نطاق تلك التوجيهات والتشريعات ، إن توجيهات قانون الشركات الأكثر ملائمة للمحاسبة تتمثل في التوجيه الرابع والتوجيه السابع .

وفيما يلي ملخص عام بإجراءات وضع تلك الارشادات :-

(1) تقرر المفوضية الأوروبية – التي تمثل مركز الخدمة المدني الدائم للاتحاد الأوروبي – المشروع وتطلب أحد الخبراء لإعداد تقرير عنه ، (2) وبعد ذلك يــتم إعداد يتم إعداد وثيقة للمناقشة والتي يتم دراستها عن طريق لجنة للعمل والتــي يســفر عنها إصدار مسودة توجيه ، (3) يتم التعليق على المسودة عن طــريق مجلس منتخب برلماني أوروبي ولجان اقتصادية أو اجتماعية (مجلس استشــاري) ، (4) ويتم تقديم مقترح معدل معد بعد ذلك عن طريق لجنة عمل مــن مجلس الوزراء (يتكون المجلس من وزراء ملائمين من كل بلد بالاتحاد الأوروبي) ، (5) ويتم تقرير ما إذا كان التوجيه أو التشريع يتم اختياره .

فــي حالــة التوجــيه فإن الحكومات العضو يطلب منها أن يدخل القانون الوطنــي داخــل فــترة محــددة ، ويتضمن الجدول رقم (4/19) التوجيهات والارشادات والتشريعات الملائمة لمحاسبة الشركات .

جدول رقم (4/19)

التوجيهات والتشريعات الملائمة لمحاسبة الشركات

التوجيهات في قانون الشركات	تواريخ المسودات	التاريخ المختار	القانون في المملكة المتحدة	الموضوع
الأولى	1964	1968	1972	قواعد Ultra Vires
الثاني	1970 ، 1972	1976	1980	تقييم الشركات العامة ، الحد الأدنى لرأس المال ، التوزيعات.
الثالث	1970 ، 1973، 1975	1978	1987	الاندماجات .
الرابع	1971 ، 1974	1978	1981	أشكال العرض وقواعد المحاسبة.
الخامس	1972 ، 1983	-	-	الهيكل والإدارة ومراجعة الشركات.
السادس	1978	1982	1987	الاندماجات .
السابع	1976 ، 1978	1983	1989	المحاسبة عن القوائم الموحدة.
الثامن	1978	1984	1989	تأهيل وعمل المراجعين
التاسع	-	-	-	روابط بين مجموعات الشركة العامة.
العاشر	1985	-	-	الاندماجات الدولية للشركات العامة.
الحادي عشر	1986	1989	1992	الإفصاحات الخاصة بالفروع.
الثاني عشر	1988	1989	1992	الشركة العضو .
الثالث عشر	1989، 1996، 1997	-	-	الاندماجات .
الرابع عشر	1980 ، 1983	-	-	معلومات العاملين .
التشريعات				
أوروبا الشرقية	1970 ، 1975	-	-	الشركة الأوروبية التي تخضع لقوانين الاتحاد الأوروبي.
المجموعات الاقتصادية الأوروبية				شكل المشروع للشركات المشتركة المتعددة الجنسية .

التوجــيه الرابع

تعــتمد الآثــار الدقيقة لأي توجيه على أي بلد على القوانين التي يتم سنها عــن طــريق التشريعات الوطنية ، ويغطي التوجيه الشركات من القطاع العام والخــاص في كافة بلدان الاتحاد الأوروبي ، وتتضمن بنود تلك التوجيهات ما يــتعلق بقواعــد التقييم وأشكال القواعد المالية المنشورة ومتطلبات الإفصاح ، رغمــا عن ذلك فلم يغطي التوجيه التوحيد والذي تم تركه للتوجيه السابع ، إن المســودة الأولــى قــد نشــرت في عام 1971 قبل أن تدخل المملكة المتحدة وايرلــندا والدانمارك في الاتحاد الأوروبي عام 1973 أو يكون لها ممثلين في المجموعــة ، تلــك المسودة الأولية قد أثرت بشدة عن طريق قانون الشركات الألمانــي ، لاسيما في ذلك القانون الصادر في عام 1965 ، ونتيجة لذلك فقد كانــت قواعــد التقيــيم مــتحفظة ، كما أن أشكال عرض القوائم المالية قد تم تقريــرها بتفاصــيل صارمة ، كما أن الإفصاح عن طريق الإيضاحات كانت محدودة جدا ، ويتعين أن يتم متطلبات ذلك التوجيه عند إعداد القوائم المالية .

إن تأثير المملكة المتحدة وايرلندا على المفوضية والمجلس والمجموعة قد تمثلــت في مسودة معدلة أصدرت في عام 1974 ، ونتيجة لذلك التأثير فقد تم إدخــال مفهــوم الصــورة العادلة والصادقة . وهناك تغير أخر حدث في عام 1974 (المــادة 31) تمــثل في بعض المرونة في عرض القوائم المالية ، وقد استمرت تلك العملية ، وعن طريق نشر التوجيه النهائي فقد تم تحديد الصورة العادلــة والصــادقة كمــبدأ دائم في إعداد القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فإن المــبادئ الأربعــة الخاصــة بالمملكة المتحدة (الاستحقاق ، التحفظ ، الثبات ،

والاســتمرارية) قد تم جعلها أوضح مما جاءت في المسودة الصادرة في عام 1974 .

إن مزيد من إعادة الترتيب والتنظيم والتلخيص للبنود في القوائم المالية قد تــم جعلهــا ممكـــنة (المادة الرابعة) ، أيضا فقد كان هناك دعوات لمزيد من الإيضـــاحات فـــي مسودة عام 1974 مقارنة بمسودة عام 1974 والمزيد في التوجـــيه النهائي مقارنة بما جاءت في عام 1974 (المواد 43 ، 64) ، وهناك اهـــتمام أخـــر لمحاســـبي الأنجلو هولندا ارتبط بأثر الضرائب على حسابات الفرانكو ألمانيا وقد تطلب إفصاحات إضافية في مسودة عام 1974 بخصوص تضمين أثر الضرائب في التوجيه النهائي (مسودة المادة رقم 30 ورقم 35) .

ان الحقـــيقة الخاصة بأن الحكومات العضو قد تسمح أو تتطلب نوع معين مـــن محاسبة التضخم تم معالجته بتفصيل أكبر مما جاء بالمسودة الخاصة بعام 1974 (المادة رقم 33) ، وتنظر اللجنة إلى المشاكل العملية الناشئة من تطبيق التوجـــيه وتقـــوم بتقديم اقتراحات للتعديلات (المادة 52) ، وقد اقترح التوجيه الـــرابع ليتم العمل به في الحكومات الأعضاء في يوليو 1980 وقد تم الالتزام بتنفيذه في يناير 1982 .

إن التطبـــيق في المملكة المتحدة قد تم استحضاره في قانون الشركات في عـــام 1981 ،وقد تضمنت التغيرات أشكال العرض الإلزامية ومتطلبات التقييم التفصـــيلية والتـــي تؤثـــر أيضا في هولندا وايرلندا بطريقة متماثلة . في بلاد أخرى فإن إدخال مفهوم الصورة الصادقة والعادلة كمتطلب غالب والمتطلبات الخاصـــة للإفصـــاحات الإضـــافية والتوســـع في النشر والمراجعة لكثير من الشركات كان جوهريا وواضحا .

ومن الواضح أن أيا من معايير تقييم الأصول أو أشكال عرض القوائم أو الإفصاحات قد تم توحيدها بالكامل كنتيجة للقوانين اللاحقة للتوجيه الرابع ، ومع ذلك فإن التوفيق قد كان ملحوظا ومحتوما على الرغم من أن القوائم في المملكة المتحدة على سبيل المثال قد تأثرت بشكل قليل مقارنة بما تم تحقيقه عن طريق بعض المحاسبين بالمملكة المتحدة ، إن الدرجة الحالية من التوفيق قد تم الترحيب بها بشكل معقول عن طريق حملة الأسهم والمحاسبين خلال الاتحاد الأوروبي ، ويتعين الذكر أيضا أن هناك عديد من البلدان الأخرى (على سبيل المثال سويسرا وبولندا) قد قامت بعمل تغيرات قانونية والتي قد تأثرت بشدة عن طريق التوجيهات ، وقد أرغم أعضاء المنظمة الاقتصادية الأوروبية (على سبيل المثال النرويج) أيضا على تطبيقات التوجيهات .

في مجال التقييم هناك توافق بين آراء تلك البلاد التي كانت في صالح التعديلات مقابل التغيرات في الأسعار (هولندا من جانب) وهؤلاء الذين كانوا ضدها (ألمانيا في الجانب الأخر) ، وقد تسمح الحكومات العضو بأشكال عديدة من إعادة التقييم ، وهناك متطلب يجب إيضاحه هو ذلك الخلاف بين الأرقام المعدلة والتكلفة التاريخية .

وقد تظل بعض مجالات تطبيقات القياس الأساسية تنقصها التوفيق ، ففي عام 1990 قرر الاتحاد إقامة منتدى لواضعي المعايير الأوروبية والذين ناقشوا قضايا لم يتم تغطيتها عن طريق التوجيهات ، على سبيل المثال محاسبة عقود الاستئجار وترجمة العملات الأجنبية ، وفي عام 1995 أعطى الاتحاد الأوروبي دعم عام للجنة المعايير الدولية للمحاسبة كما سبق المناقشة .

وفــي عــام 1999 قــام الاتحاد الأوروبي باستكمال المقترحات الخاصة بالــتعديل الرئيســي الأول للتوجــيه الرابع منذ تبنيه في عام 1978 ، وقد تم تصــميم التعديل ليسمح بمتطلبات التقييم العادلة للمعيار الدولي للمحاسبة رقــم (39) ، حيــث أن الشــركات الأوروبــية لــم تجد أنه من المستحيل أن تلتزم بالتوجيهات والمعايير الدولية للمحاسبة في نفس الوقت .

التوجيهات الأخــرى

يخــتص التوجــيه الثانــي بعــدد من الأمور المرتبطة برأس مال الأسهم والاخــتلافات بيــن الشــركات العــام والخاصة ، أن مسودة التوجيه الخامس ومسودة التوجيه المؤيدة تتعلق بمحاولات عن طريق المفوضية لتحسين ارتباط العاملين في الشركات ، وهناك مقترحات لإعلام العاملين وإرشادهم في الأمور الهامــة ولارتــباط العاملين في إدارة الشركات العامة ، يتعلق التوجيه السابع بالمحاســبة الموحــدة ، أم التوجيه الثامن قد تأثر بشكل كبير بنماذج التدريب ونطــاق عمــل المحاســبين ولاسيما في المملكة المتحدة . ومع ذلك فإن أثره الرئيسي الآن يتمثل في تقرير من الذي يسمح له بمراجعة الحاسبات في بعض البلاد التي لها عدد صغير من المحاسبين على سبيل المثال الدانمارك وألمانيا، وقد حدثت بعض التغيرات على استقلال المراجع ومكاتب المراجعة أيضا.

وقــد تــم إجــراء عديد من الدراسات على مقاييس مقترحة للتوفيق بين الاخــتلافات الأوربــية ، إن قليل من التناغم أو حدوث التناغم قد تم اكتشافه داخل الاتحاد الأوروبي ، وقد تم عمل عديد من الدراسات التجريبية الإضافية فــي بريطانــيا وفرنسا حيث تم توفير دليل إثبات قليل على وجود التوفيق في دراسات عن حالات تتعلق بعديد من قضايا القياس المحاسبية .

فهرس

الفصل الثالث

الإطار الفكري للمحاسبة

الفصل الرابع

الإطار النظري للتوافق المحاسبي الدولي

الفصل الخامس

قضايا الإفصاح في المحاسبة

نظرية المحاسبة

(منظور التوافق الدولى)

رقم الايداع
2004/14473
الترقيم الدولى
I.S.B.N

أ.د. أمين السيد احمد لطفى
36 ش شريف – القاهرة

تم الطبع لدى

مؤسسة [illegible]
للطباعة والنشر

حمدي سلامة وشركاه
٢ ش الخبز - التعاون - فيصل
ت : ٣٨٤٩٤٨٤